

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Účetní a daňová hlediska rozdělení obchodních společností
Accounting and Tax Aspects of Separation Companies

Student: Eva Havelková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph. D.

Ostrava 2018

Zadání bakalářské práce

Student:

Eva Havelková

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Účetní a daňová hlediska rozdělení obchodních společností
Accounting and Tax Aspects of Separation Companies

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní hlediska rozdělení obchodních společností
3. Daňová hlediska rozdělení obchodních společností
4. Analýza problematiky rozdělení ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2014. 96 s. ISBN 978-80-247-4834-4.
SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 248 s. ISBN 978-80-7478-699-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 11.05.2018




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 11. 5. 2018

Eva Havelková

Eva Havelková

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Účetní hledisko přeměn	7
2.1. Přeměny obchodních společností.....	7
2.2. Druhy přeměn	7
2.2.1. Změna právní formy.....	8
2.2.2. Přeshraniční přemístění sídla firmy	8
2.2.3. Převod jmění na společníka	8
2.2.4. Fúze.....	9
2.2.5. Rozdělení	11
2.3. Projekt přeměny	15
2.4. Rozhodný den	16
2.5. Účetní závěrka.....	19
2.5.1. Konečná účetní závěrka	20
2.6. Ocenění jmění	21
2.6.1. Okamžik ocenění	22
2.6.2. Metody ocenění.....	22
2.6.3. Důsledky ocenění jmění znalcem	24
2.7. Povinnosti auditu	24
2.8. Zahajovací rozvaha	25
3. Daňové hledisko přeměn.....	27
3.1. Odložená daň	27
3.2. Daň z příjmů právnických osob	27
3.2.1. Daňová ztráta	29
3.2.2. Zálohy na daň z příjmu právnických osob	30
3.3. Daň z přidané hodnoty	30
3.4. Daň z nabytí nemovitých věcí.....	31
3.5. Daň silniční	32
3.6. Odpisování majetku	33
4. Analýza problematiky rozdělení ve vybrané obchodní společnosti.....	35
4.1. Základní informace o společnostech.....	35
4.2. Průběh odštěpení	36
4.3. Projekt rozštěpení.....	37
4.4. Ocenění jmění	38

4.5. Konečná závěrka k 31. 10. 2015	43
4.6. Počáteční rozvaha Nerudova Pardubice, s.r.o.	48
4.7. Počáteční rozvaha Smartpix, s.r.o. 1. 11. 2015	50
4.8. Konečné závěrky k 31. 12. 2016.....	51
4.9. Shrnutí.....	55
5.Závěr.....	57
Seznam použité literatury	59
Seznam zkratk	61
Seznam tabulek	
Seznam obrázků	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

1. Úvod

Cílem této bakalářské práce je ukázat problematiku rozdělování obchodních společností a družstev s praktickou ukázkou na rozdělení odštěpením. K tomuto zajímavému tématu jsem se dostala díky své praxi v účetní firmě, která se zabývala přeměnou odštěpením jednoho svého klienta. Tato problematika mě velmi zaujala. Proto jsem se o ní chtěla dozvědět více a zvolila ji jako téma pro bakalářskou práci.

Teoretická část práce má za cíl přiblížit celkovou problematiku odštěpení společnosti. V druhé kapitole jsou uvedeny informace o základních typech všech přeměn, dále pojmy, které s přeměnami úzce souvisí a především účetní hledisko těchto přeměn. Stěžejním ukazatelem druhé kapitoly jsou body projekt přeměny, konečná účetní závěrka a ocenění jmění. Tyto tři hlavní kapitoly jsou velmi důležité pro praktickou část rozdělování společností a jsou popsány více než ostatní. Především hlavně ocenění jmění, které je prováděno znalci, kteří jsou registrováni u soudů. V teoretické části vycházíme především ze zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev, č. 561/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. V třetí kapitole je řešena daňová problematika přeměn obchodních společností a družstev. Daňová problematika popisuje odloženou daň, daň z příjmu právnických osob, daň z nabytí nemovitých věcí, daň z přidané hodnoty, daň silniční a odepisování majetku. V daňové problematice vycházíme ze zákonů, který je ke každé této problematice samostatný a jedinečný. Tyto zákony upravují, jak obecné věci těchto daní, tak speciální případy jakými jsou právě přeměny obchodních společností a družstev.

Čtvrtá kapitola je věnována aplikaci získaných informací z teoretické části a praktické ukázce účetnictví v konkrétní firmě. Praktická část se zabývá projektem rozdělení odštěpením, kdy rozdělovaná společnost Smartpix, s. r. o. předává část svého jmění na společnost nástupnickou s obchodním názvem Nerudova Pardubice, s. r. o. Zobrazuje tedy věrný průběh rozdělení společnosti. Na konci praktické části nalezneme krátké shrnutí, jenž vystihuje celou podstatu této praktické části zaměřené na odštěpení společnosti. I v této části se vycházelo především ze zákonů a znalostí, které jsme získali v teoretické části této bakalářské práce.

Údaje použité pro bakalářskou práci jsem čerpala z veřejně dostupných zdrojů. Především jsem využívala literaturu společně se zákony. V případě praktické části jsem používala

veřejně dostupné informace ze Sbírký listin a Obchodního rejstříku. Díky své praxi jsem měla přístup i do interních zdrojů pro lepší orientaci v celé problematice. Tyto údaje však nebyly v bakalářské práci použity.

Při vypracování bakalářské práce byly aplikovány metody analýzy, komparace, syntézy, deskripce a dedukce.

2. Účetní hledisko přeměn

2.1. Přeměny obchodních společností

Cílem této kapitoly je zaměření a popis základních přeměn obchodních společností. Přeměny společností upravuje zákon č. 125/2008 Sb., zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. V tomto zákoně se nachází sedm částí. Každá část se poté dělí do několika hlav. Dle § 1 odst. 2 zákona č. 125/2008 sb. se přeměnou pro účely tohoto zákona rozumí fúze společnosti nebo družstva, rozdělení společnosti nebo družstva, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla. Dále bude v této kapitole rozebírána problematika projektu přeměny, rozhodného dne a účetnictví.

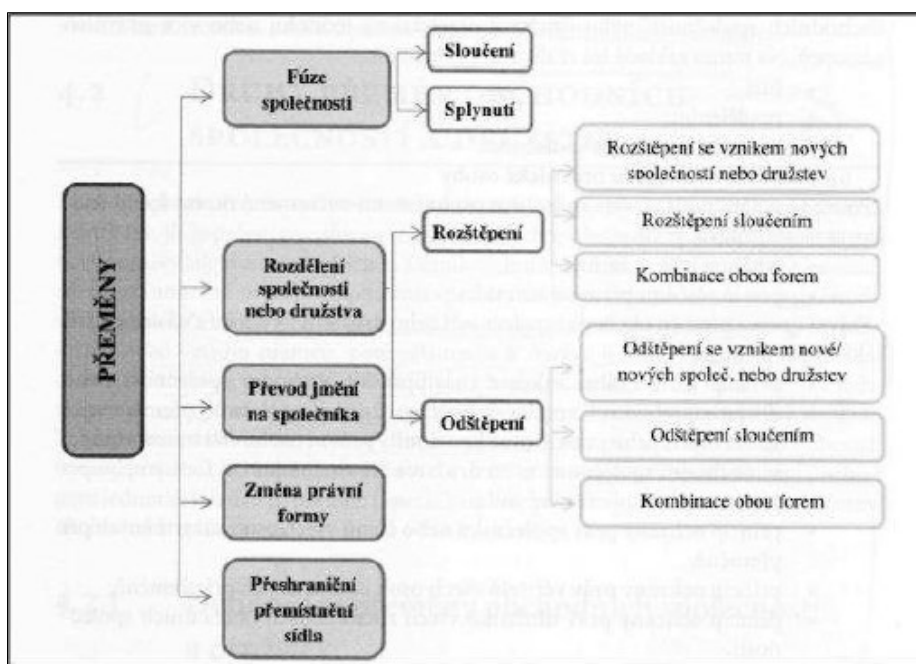
2.2. Druhy přeměn

Přeměny obchodních společností se dají obecně rozdělit:

- přeměnu se zánikem právnické osoby dále jako PO,
- přeměnu bez zániku PO.

Mezi přeměnu se zánikem řadíme fúzi, převod jmění na společníka a rozdělení. Charakteristické pro tuto metodu je, že jmění zanikající PO je převedeno na jednu nebo více nástupců. Do přeměny bez zániku PO řadíme změnu právní formy společnosti nebo přesunutí sídla firmy do zahraničí (Skálová, 2015).

Obr. 1 Možnosti přeměn společností



Zdroj: Rozehnal, 2014

2.2.1. Změna právní formy

Typickým základním znakem změny právní formy je, že na rozdíl od ostatních přeměn, nedochází k likvidaci žádné obchodní společnosti a zároveň nevzniká žádná nová společnost. Obchodní společnost, která mění právní formu, pouze upravuje strukturu vlastního kapitálu, aby požadovaná výše tohoto kapitálu odpovídala nové právní formě obchodní korporace. Prvním krokem při změně je stanovení přesného dne této změny, ke kterému bude vypracován projekt o změně. K tomuto dni musí být vyhotovena mezitímní účetní závěrka, jedná-li se o jiný den než rozvahový. Pokud má obchodní korporace povinnost ověření účetní závěrky auditorem, musí být i tato mezitímní účetní závěrka ověřena. Údaje, z nichž je řádná, mezitímní nebo mimořádná závěrka sestavena, nesmí být starší než 6 měsíců, počítáno ke dni přijetí rozhodnutí o změně právní formy (Sedláček, 2014).

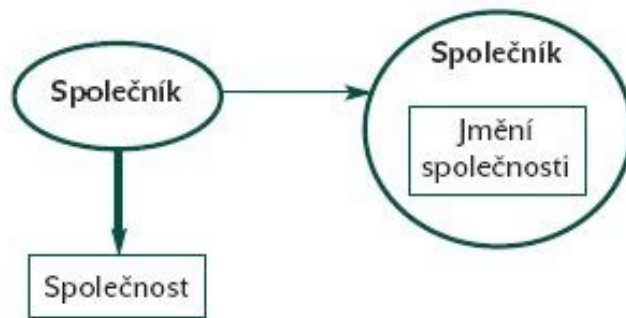
2.2.2. Přeshraniční přemístění sídla firmy

Tato přeměna nastává ve chvíli, kdy dojde k přesunutí sídla zahraničního subjektu. Tato situace může nastat i v opačném případě, kdy česká obchodní společnost přesune své sídlo do zahraničí. Tento přesun musí být proveden bez zániku obchodní společnosti a musí splňovat veškeré právní náležitosti pro stát, kam je sídlo přesunuto. Z tohoto důvodu dochází i ke změně právní formy dle právních legislativ dané země. S touto změnou souvisí zavedení institutu osvědčení, který vydává záznam o splnění právních zákonných podmínek. V České republice mohou toto osvědčení vydávat notáři. Na základě tohoto osvědčení probíhá zápis do OR (Pešna, 2010).

2.2.3. Převod jmění na společníka

K převodu jmění na společníka dochází tehdy, pokud společníci nebo valná hromada rozhodnou o tom, že společnost bude zrušena bez likvidace a její jmění a všechny pracovněprávní vztahy budou převedeny na jednoho přejímacího společníka. Přejímající společník musí být v době převodu zapsán jako právnická osoba v obchodním rejstříku. Při této přeměně musí být dodrženy přesné podmínky dané zákonem pro jednotlivé společnosti (Skálová, 2015).

Obr. 2 Převod jmění na společníka



Zdroj: Děrgel, 2015

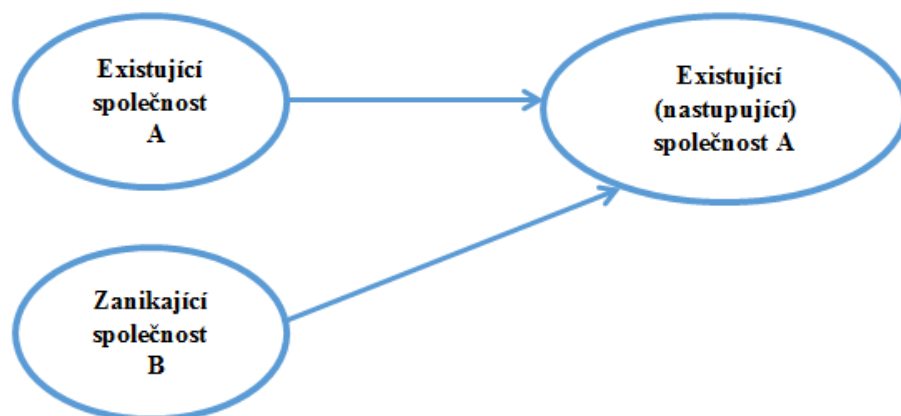
2.2.4. Fúze

Fúze se dle zákona o přeměně obchodních korporací dělí na dva typy podle místa působnosti, a to vnitrostátní fúze a přeshraniční fúze. Za vnitrostátní fúzi se považuje fúze mezi společnostmi se sídlem v České republice. Přeshraniční fúze je proces s obchodními společnostmi, které mají místo působnosti a sídla v zahraničí.

Fúze je proces, kdy jedna nebo více společností zaniká a jmění těchto zanikajících společností přebírá nástupce, který již existuje nebo fúzí vzniká. Fúze může mít obecně formu:

- **sloučení**, kdy dochází k zániku dvou obchodních společností se zrušením bez likvidace a její jmění přebírá existující (nastupující) společnost.

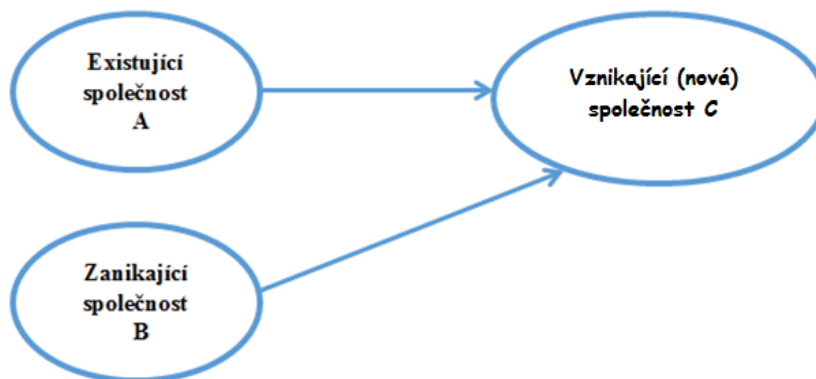
Obr. 3 Fúze sloučením



Zdroj: vlastní zpracování

- **splynutí**, kdy dochází k zániku dvou nebo více obchodních společností se zrušením bez likvidace a její jmění přebírá nově vznikající nástupnickou společnost.

Obr. 4 Fúze splynutím



Zdroj: Vlastní zpracování

Společnosti, kterých se fúze týká, musí být buď kapitálové, nebo osobní. Znamená to tedy, že fúze může být provedena mezi kapitálovými společnostmi – s. r. o. a a. s., mezi společnostmi s osobním ručením společníku – v.o.s. a ks. Dle právní legislativy nelze provádět fúze mezi kapitálovými společnostmi a společnostmi obchodními (Skálová, 2015).

Některé možnosti fúzí ukazuje následující tabulka.

Tab. 1 Možnosti fúzí zúčastněných společností

Zúčastněná společnost (nástupnická A)	Zúčastněná zanikající společnost (B)	Nástupnická společnost (A)	Ustanovení zákona o přeměnách
VOS	VOS	VOS	§ 66 odst. 1
VOS	VOS	KS	§ 86 odst. 3
VOS	KS	VOS	§ 86 odst. 1
KS	KS	KS	§ 66 odst. 1
KS	KS	VOS	§ 87 odst. 3
KS	VOS	KS	§ 87 odst. 1
SRO	SRO	SRO	§ 66 odst. 1
SRO	SRO	AS	§ 154
AS	SRO	AS	§ 154
AS	AS	AS	§ 66 odst. 1
AS	AS	SRO	§ 154

Zdroj: Skálová, 2015

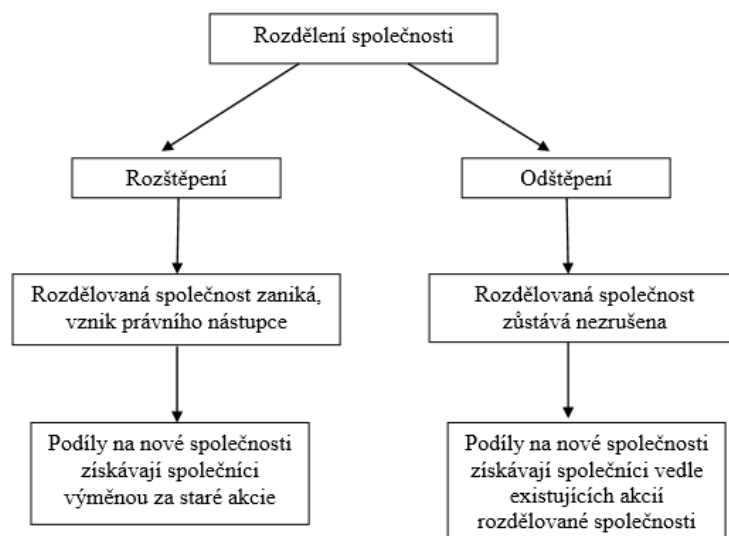
2.2.5. Rozdělení

Tato změna je možná pouze na vnitrostátní úrovni, jelikož na evropské ani národní úrovni neexistuje potřebná právní úprava (Dvořák, 2015).

Rozdělení obchodních společností je nejvíce využíváno pro rozdělení problémové části společnosti od zdravé části společnosti. Zdravá část se proto nejčastěji slučuje s novou společností nebo vytvoří zcela samostatnou společnost. Slabší část podniku se buď ponechá beze změny, nebo se sloučí s ekonomicky silným partnerem, který má vrátit tuto společnost zpět na trh. Důvodem k rozdělení mohou být i nepřekonatelné spory mezi vlastníky a společníky (Děrgel, 2015).

Zákon o přeměně obchodních společností uvádí dvě možnosti rozdělení tj. rozdělení rozštěpením a rozdělení odštěpením. U obou těchto možností je jmění, případně jeho část převedena na nástupnickou společnost. Nástupnickou společností může být nově vznikající společnost, ale i společnost již existující. Obě tyto formy zobrazujeme v obrázku č. 5.

Obr. 5 Možnosti rozdělení společností



Zdroj: Skálová, 2015

- **Rozštěpení**

Rozštěpení je specifické tím, že společnost, která je rozdělována zaniká. Před zánikem dochází ke zrušení bez likvidace a jmění společnosti přechází na jednu nebo více společností, které jsou nástupcem této společnosti dle projektu. Společníci zanikajících společností se stávají novými společníky nástupnických společností (Skálová, 2015).

Formy rozštěpení:

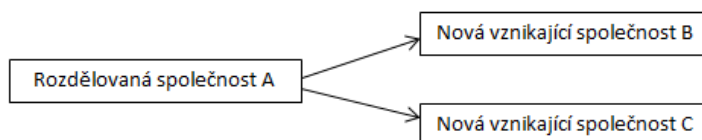
- rozštěpení se vznikem nových obchodních společností,
- rozštěpení sloučením,
- kombinace rozštěpení se vznikem nových obchodních společností a rozštěpení sloučením.

Jednotlivé druhy rozdělení rozštěpením

- Rozdělení rozštěpením se vznikem nových obchodních společností

Při tomto rozdělení zaniká stávající společnost bez likvidace a vznikají minimálně dvě nové obchodní společnosti. Veškeré práva, závazky, pracovněprávní vztahy a jmění přechází ze zanikající obchodní společnosti na společnosti nástupnické (Dvořák, 2015).

Obr. 6 Rozdělení se vznikem nových společností

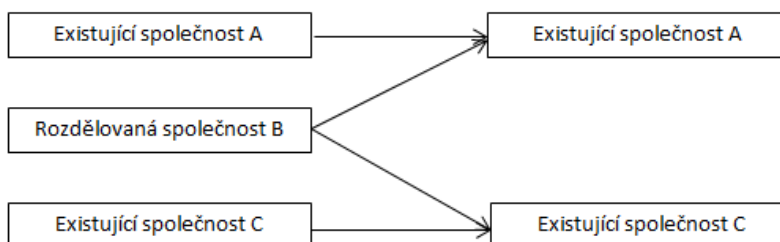


Zdroj: Děrgel, 2015+Vlastní zpracování

- Rozdělení sloučením

Při rozdělení sloučením zaniká existující rozdělovaná společnost a práva, závazky, pracovněprávní vztahy a jmění přecházejí na dvě a více existujících nástupnických společností. Při tomto rozdělení zaniká tedy pouze stávající společnost bez likvidace a veškeré vztahy přebírá již existující společnost (Dvořák, 2015).

Obr. 7 Rozdělení sloučením

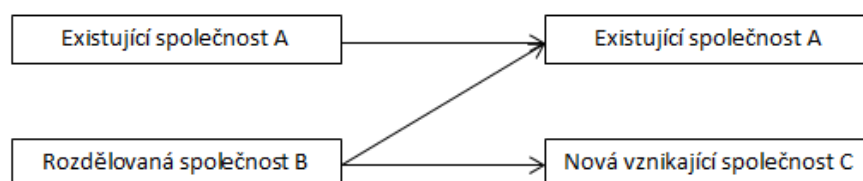


Zdroj: Děrgel, 2015+Vlastní zpracování

- Kombinace rozštěpení se vznikem nových obchodních společností a rozštěpení sloučením

Při kombinované formě rozštěpení dochází k zániku obchodní společnosti. Toto zrušení je prováděno bez likvidace. Vzniká jedna nebo více zcela nových nástupnických společností, které přejímají část jmění, závazků a pracovně právních vztahů. Zbytek jmění, závazků, práv a pracovně právních vztahů přechází na již existující nástupnickou společnost

Obr. 8 Kombinace rozštěpení



Zdroj: Děrgel, 2015+Vlastní zpracování

• Odštěpení

Při rozdělení odštěpením nedochází ke zrušení ani zániku společnosti, ale část jejího jmění je převedeno na existující společnost nebo společnost nově vznikající tzv. společnost nástupnickou. Společníci se stávají společníky nástupnických společností a zároveň nadále zůstávají společníky původní společnosti. (Skálová, 2015).

Formy odštěpení:

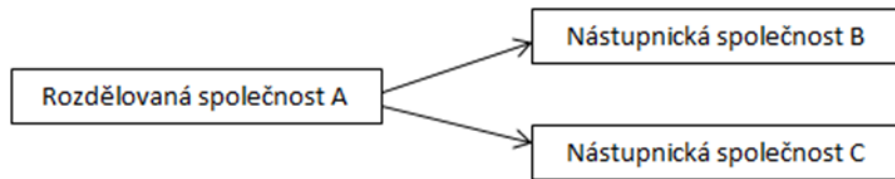
- odštěpení se vznikem jedné nebo více obchodních společností,
- odštěpení sloučením,
- kombinace odštěpení se vznikem jedné nebo více obchodních společností a odštěpení sloučením.

Jednotlivé druhy rozdělení odštěpením

- Odštěpení se vznikem jedné nebo více obchodních společností

Při odštěpení se vznikem nových společností nezaniká původní společnost, ale z její části je vytvořena jedna nebo více nových společností nástupních. (Otavová, 2010)

Obr. 9 Odštěpení se vznikem nových společností

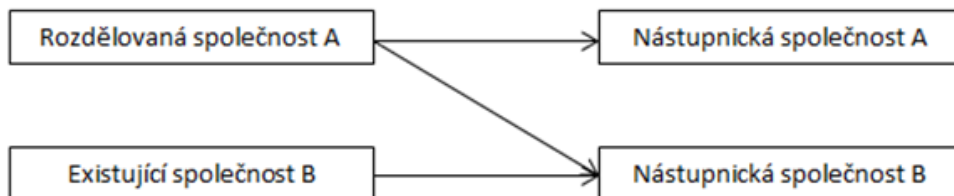


Zdroj: Děrgel, 2015+Vlastní zpracování

- Odštěpení sloučením

Při odštěpení sloučením také nedochází k zániku společnosti. Část jmění a závazků je převedena na již existující nástupnické společnosti, nevznikají tedy žádné nové společnosti.

Obr. 10 Odštěpení sloučením

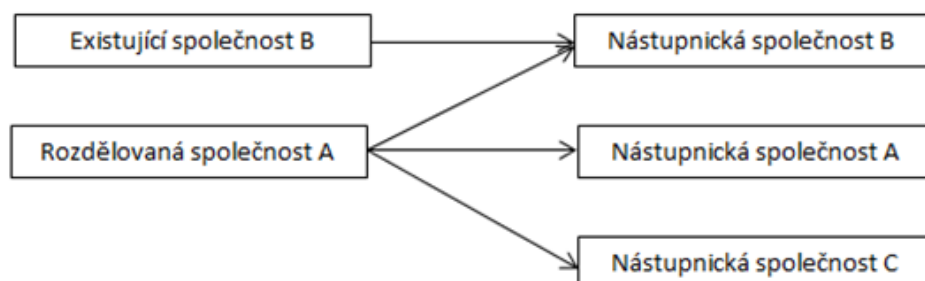


Zdroj: Děrgel, 2015+Vlastní zpracování

- Kombinace odštěpení se vznikem jedné nebo více obchodních společností a odštěpení sloučením.

Při kombinované formě odštěpení k zániku obchodní společnosti nedochází. Vzniká jedna nebo více zcela nových nástupnických společností, které přejímají část odštěpovaného jmění a závazků. Zbytek odštěpovaného jmění a závazků přechází na již existující nástupnickou společnost.

Obr. 11 Kombinace odštěpení



Zdroj: Děrgel, 2015+Vlastní zpracování

2.3. Projekt přeměny

Přeměny obchodních společností a družstev jsou prováděny na základě projektu přeměny. Tento projekt musí být vždy vyhotoven písemně všemi osobami, které se účastní přeměny. Pokud se přeměna týká právnické osoby, projekt přeměny vyhotovuje statutární orgán. Tento dokument je základním dokumentem při přeměně a musí být vždy podepsán všemi osobami účastnícími se přeměny.

Projekt rozdělení musí obsahovat:

- firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností a jejich právní formu a identifikační číslo,
- při rozštěpení výměnný poměr podílů společníků nebo členů zanikající společnosti na jedné nebo více nástupnických společnostech s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech nebo družstvech mezi společníky nebo členy zanikající společnosti nebo družstva, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno, a případný doplatek s určením jeho výše a doby splatnosti,
- při odštěpení výměnný poměr podílů obsahující údaj o tom, kolik a jakých podílů nabude společník rozdělované společnosti na nástupnické nebo nástupnických společnostech, popřípadě údaj o tom, účast jakého společníka na rozdělované společnosti v důsledku odštěpení zanikne, s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických společnostech mezi společníky nebo členy rozdělované společnosti, a kritérium, na němž je toto rozdělení založeno a případný doplatek s určením jeho výše a doby splatnosti,
- rozhodný den rozdělení,
- práva, jež nástupnická společnost poskytne vlastníkům emitovaných dluhopisů,
- den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku komanditistům nebo společníkům společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti z vyměněných nebo nových podílů při rozdělení sloučením,
- uvedení všech zvláštních výhod, které jedna nebo více zúčastněných nebo nových společností poskytuje členům statutárního orgánu, členům dozorčí rady, správní rady, kontrolní komise a znalci přezkoumávajícímu projekt rozdělení,

- uvedení, kteří zaměstnanci zanikající nebo rozdělované společnosti se stávají zaměstnanci nástupnických společností nebo zůstávají zaměstnanci rozdělované společnosti nebo družstva při odštěpení,
- určení, jaký majetek a jaké dluhy přecházejí na jednotlivé nástupnické společnosti nebo zůstávají rozdělované společnosti při odštěpení,
- při rozdělení sloučením změny zakladatelského právního jednání nástupnické společnosti, má-li k nim v důsledku rozdělení dojít,
- při rozštěpení určení, na kterou nástupnickou společnost přechází daňová povinnost zanikající společnosti,
- při odštěpení případné změny zakladatelského právního jednání rozdělované společnosti.¹

Dnem vyhotovení projektu se rozumí den, kdy projekt splní všechny náležitosti určené v zákoně. Projekt přeměny musí být uložen do Sbírký listin obchodního rejstříku v českém jazyce a musí být schválen všemi účastníky přeměny ve stejném znění, v jakém byl zveřejněn nebo uveřejněn, jak je uvedeno v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev v § 33. Projekt nabývá účinnosti v den, kdy je schválen poslední osobou zúčastněnou na přeměně.

Projekt přeměny je možné změnit i po nabytí účinnosti. Při této změně však musí být dodržen celý postup přípravy a schválení tohoto projektu od úplného začátku do konce. Pokud se v projektu vyskytne zjevná chyba v psaní či počtech nepovažuje se tato oprava za změnu. Všechny ostatní změny, opravy a chyby v projektu musí být schváleny, a poté uloženy do Sbírký listin obchodního rejstříku (Skálová, 2015).

2.4. Rozhodný den

Rozhodný den je stanoven v § 10 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev a je určován pouze při fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení. Tento den ovlivňuje samotné účetní období, jeho délku, účtování nástupnické a rozdělované společnosti aj.

Rozhodným dnem je okamžik zahájení účetnictví nástupnické společnosti. Datum tohoto dne je předem stanoven v projektu o přeměně. Toto datum musí být dohodnuto všemi

¹ §250 odst. 1 zákona o přeměnách

účastníky, kteří se podílí na přeměně. Rozhodným dnem může být stanoven jakýkoliv den, který nepředchází více než 12 měsíců od dne, kdy byl podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Posledním rozhodným dnem přeměny, může být nejpozději den zápisu této přeměny do obchodního rejstříku (Salachová, 2014).

Rozhodný den může mít tyto varianty:

- **Rozhodný den přechází vypracování a schválení projektu**

Tato varianta je neobvyklejší variantou. Rozhodný den bude stanoven k 1. 1. a všechny následující přípravné práce budou následovat tak, aby do konce kalendářního roku bylo rozdělení zapsáno do obchodního rejstříku. Při této variantě budou daňové přiznání a účetní závěrky podány ve své obvyklé lhůtě (Skálová, 2015).

Například:

K 1. 1. 2017 sestavení zahajovací rozvahy

K 1. 1. 2017 stanovení rozhodného dne (ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou)

K 30. 7. 2017 sestavení projektu přeměny

K 15. 10. 2017 zápis změny do obchodního rejstříku

K 31. 12. 2017 zpracování účetní uzávěrky za období od 1. 1. 2017 – 31. 12. 2017

- **Rozhodný den následuje až po vypracování a schválení projektu**

Pokud je rozhodnuto, že rozhodný den bude následovat až po přípravě a schválení projektu přeměny, některé kroky budou probíhat v jiných časových souvislostech. Pokud bude vybrán jako rozhodný den 1. 9. povedou k tomuto datu všechny kroky projektu a zapsání přeměny do obchodního rejstříku (Skálová, 2015).

Například:

31. 12. 2016 rozvahový den pro řádnou účetní závěrku všech zúčastněných společností. Tato závěrka je podkladem pro ocenění jmění zanikající společnosti.

Březen zpracování ocenění jmění a příprava projektu

Červen zveřejnění projektu

Červenec	schválení projektu a podání návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku k 1.9.
31. 8. 2017	konečné účetní závěrky všech zúčastněných společností
1. 9. 2017	rozhodný den, zápis do obchodního rejstříku, sestavení zahajovacích rozvah, začátek účetního období nástupnických společností
31. 12. 2017	řádná konečná závěrka za účetní období započaté rozhodným dnem

• **Spojení účetních období dle zákona o účetnictví**

Zákon o účetnictví v § 3 odst. 4 písm. e) uvádí možnost prodloužení účetního období, a to v situaci, kdy u nástupnické společnosti připadá rozhodný den do období 3 měsíců před skončením kalendářního nebo hospodářského roku a dojde-li v tomto období také k zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Společnost může tedy sestavit účetní závěrku za období 2 měsíců nebo i kratší, dle zákona však může spojit toto krátké účetní s dalším kalendářním rokem (Skálová, 2015).

Například:

31. 12. 2016	rozvahový den pro řádnou účetní závěrku všech zúčastněných společností. Tato závěrka je podkladem pro ocenění jmění zanikající společnosti.
Březen	zpracování ocenění jmění a příprava projektu
Červen	zveřejnění projektu
30. 9. 2017	konečné účetní závěrky všech společností
1. 10. 2017	rozhodný den přeměn, počátek účetního období nástupnických společností, podání návrh na zápis změny do obchodního rejstříku.
5. 11. 2017	zápis přeměny do obchodního rejstříku
31. 12. 2018	sestavení řádné účetní závěrky nástupnických společností za účetní období započaté rozhodným dnem přeměny 1. 10. 2017 tj. 15 měsíců.

2.5. Účetní závěrka

Cílem účetní závěrky je poskytnout vlastníkům, akcionářům, vedení společnosti, investorům, obchodním partnerům, bankám, věřitelům aj. informace o finanční pozici, stavu majetku, kapitálu, závazků, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření společnosti. Poskytuje důležité informace o finanční pozici a změnách na těchto pozicích a o schopnosti pokračování v činnosti účetní jednotky.

Dle českých právních předpisů je účetní závěrka její sestavení a zveřejnění upravena v těchto dokumentech:

- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník,
- zákon č. 561/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví,
- české účetní standardy pro podnikatele.

A v tomto případě také:

- zákon č. 125/2008 Sb. Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev.

Řádná tedy konečná účetní závěrka tvoří závěrečnou fázi vedení účetních informací za dané období a je základním zdrojem informací. Účetní závěrka je ucelený přehled dokumentů, který tvoří rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty, příloha a v některých případech přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu.²

Účetní závěrka musí obsahovat tyto základní údaje:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky a sídlo účetní jednotky (popř. místo bydliště a místo podnikání)
- identifikační číslo, pokud je přiděleno
- právní formu účetní jednotky
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, účel zřízení
- den nebo okamžik, ke kterému je účetní závěrka sestavena
- den nebo okamžik, kdy je účetní závěrka sestavena

² Viz § 18 zákona č. 561/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Sestavena je účetní závěrka tehdy, kdy je k této závěrce dodán i podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam účetní jednotky (Hakalová, 2015).

Příloha účetní závěrky je podstatnou částí závěrky. Nalezneme zde informace, které nám umožňují identifikovat obsah rozvahových položek a položek výkazu zisku a ztrát. Tato příloha nám má také doplnit informace, které nevidíme v rozsahu rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Informace, které jsou zde uváděny, musí být významné, užitečné, spolehlivé a srozumitelné. Tento dokument je považován za část uzávěrky, v které by mělo být mimo jiné uvedeno, zda byly změněny účetní metody a postupy nebo zůstaly zachovány jako v předchozích letech. V této příloze by dále měly být informace o závazcích ke správě sociálního zabezpečení a veřejnému zdravotnímu pojištění, případně bychom zde měli nalézt evidované nedoplatky k finančnímu úřadu. Dále by měl dokument obsahovat použité účetní metody, zda bude pokračovat v činnosti, případně jak dlouho již činnost trvá a další. Příloha může být ve formě popisu, tabulky nebo případné kombinace.

2.5.1. Konečná účetní závěrka

Konečná závěrka poskytuje informace o stavech majetku, závazků, kapitálu, nákladech a výnosech společnosti. Dále by měla uvádět informace o finanční pozici, výkonnosti společnosti a možnosti pokračování v činnosti. Pro poctivý a věrný obraz existují účetní zásady. Mezi tyto účetní zásady patří například neomezené trvání účetní jednotky, nezávislost účetního období, bilanční kontinuita, objektivita informací, opatrnost, a další. Veškeré informace pro akcionáře, vlastníky, věřitele, banky a další uživatele jsou získávány právě z účetní závěrky. Účetní závěrka vychází například z obchodního zákoníku, zákona o účetnictví nebo z Českých účetních standardů pro podnikatele. Konečná závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisků a ztrát a případnou přílohu nebo komentář k těmto dokumentům. Pro sestavení účetní závěrky jsou dvě možnosti, závěrka v plném rozsahu a závěrka v zjednodušeném rozsahu. Všechny akciové společnosti a účetní jednotky s povinným auditem účetní závěrky mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Zbylé společnosti a účetní jednotky nemusí sestavovat závěrku v plném rozsahu, ale pouze v zjednodušeném. Účetní jednotky jsou dle zákona o účetnictví povinny uchovávat účetní závěrku a výroční zprávu po dobu 10 let.

Dále dle zákona existují tři typy účetní závěrky. Prvním typem je řádná účetní závěrka, která je sestavována k poslednímu dni účetního období. Tento den se nazývá dnem rozvahovým.

Další účetní závěrkou je závěrka mimořádná. Mimořádná účetní závěrka se aplikuje například při rozvahovém dni likvidace, reorganizace obchodní společnosti, a dalších skutečností, které specifikuje zvláštní právní předpis.

Posledním typem je mezitímní účetní závěrka. Tato závěrka se uskutečňuje k jinému dni než dni rozvahovému (Hakalová, 2010).

Konečnou účetní závěrku dle zákona o přeměnách musí sestavit všechny zúčastněné společnosti na přeměně tj. rozdělovaná, zanikající i nástupnická společnost. Tato účetní závěrka je sestavena ke dni předcházejícímu dnu rozhodnému. Účetní závěrka je důležitým podkladem pro ocenění jmění rozdělované společnosti (Skálová, 2015).

V § 11 v zákoně o přeměnách je uvedeno: „*konečná účetní závěrka se sestavuje jako řádná nebo mimořádná účetní závěrka ke dni, který předchází rozhodnému dni přeměny.*“ Konečná závěrka řádná bude vytvořena tehdy, je-li den předcházející rozhodnému dni stejný jako konec účetního období. Mimořádná účetní závěrka bude sestavena v případě, že se den předcházející rozhodnému dni nachází v průběhu účetního období.

Mezitímní účetní závěrka, bude tvořena tehdy, byla-li poslední řádná nebo mimořádná závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož uběhlo více než 6 měsíců ke dni vyhotovení projektu. Ode dne vytvoření mezitímní účetní závěrky nesmí uplynout více než 3 měsíce do dne vytvoření projektu.

2.6. Ocenění jmění

Ocenění jmění zanikající nebo rozdělované společnosti je dle §253 zákona o přeměnách, stanoveno tehdy pokud se základní kapitál nástupnické společnosti mění nebo je tvořen ze zdrojů zanikající nebo rozdělované společnosti. Ocenění jmění je stanoveno posudkem znalce, kterého stanovuje příslušný soud. Povinnost sestavení posudku se týká jen kapitálových společností, pro komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti se ustanovení nepoužívá.

V případě rozdělení se oceňuje oddělovaná část v případě, kdy se jedná o variantu se vznikem nových společností. Při vzniku nových společností je základní kapitál tvořen právě

touto oddělovanou částí. Při rozdělení společnosti sloučením se oceňuje ta oddělovaná část jmění, která připadne na zvýšení základního kapitálu všech nástupnických společností, a to vždy odděleně pro každou nástupnickou společnost. Při možnosti rozdělení odštěpením se vznikem jedné nebo více nástupnických společností se oceňuje pouze ta část jmění, která je odštěpena a která přechází na vznikající nebo již existující společnost, a to vždy odděleně pro každou nástupnickou společnost.

2.6.1. Okamžik ocenění

V minulosti nebyl přesně stanoven okamžik ocenění zákonem. V praxi byl tedy za datum pro ocenění jmění používán den, který předcházel rozhodnému dnu. K tomuto datu byly také sestavovány účetní závěrky.

V nové úpravě zákona o přeměnách obchodní společností však nalezneme jasné úpravy okamžiku ocenění. Dle těchto úprav nebude datum ocenění vázáno na den přecházející rozhodnému dni. Nově tedy bude záležet na datu rozhodného dne s tím, že budou možné dvě varianty:

- Rozhodný den předchází datu vyhotovení projektu

Původní metoda, kdy je jmění oceňováno k datu závěrky, tj. ke dni předcházejícímu dni rozhodnému.

- Rozhodný den následuje po datu vyhotovení projektu

Nová metody, při které dochází k ocenění jmění k datu zpracování poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti. Pro správné ocenění musí rozdělovaná nebo zanikající společnost poskytnout znalci údaje z účetnictví, tj. datum ocenění musí být k závěrkovému dni.

2.6.2. Metody ocenění

Možnost volby metody ocenění je závislá především na předmětu ocenění a účelu tohoto předmětu. V novele zákona o přeměnách obchodních společností z roku 2012 nalezneme v §13b v tomto ohledu novou změnu, která slouží ke zvýšení odpovědnosti znalců a znaleckých posudků pro účely zákona o přeměnách. Toto ustanovení říká, že znalec může použít pouze obecně uznávané objektivní metody ocenění odpovídající účelu ocenění. Zvolené metody však musí odpovídat předmětu ocenění. Nejčastěji rozlišujeme tyto tři základní kategorie ocenění: metody porovnávací, výnosové a nákladové.

Porovnávací metody

Tato metoda je založena na zkoumání cen, které jsou realizované na trhu u stejných či podobných aktiv. Z důvodu přístupu této metody, který je na větší míře založen na vstupech přímo z trhu, je označována za nejvhodnější způsob ocenění. Jako každá metoda i tato je spojena s celou řadou komplikací, a to např. nedostatek informací nebo nemožnost porovnání oceňovaného aktiva s aktivem obchodovaným na trhu atd. Tyto komplikace mohou ovlivnit vypovídací schopnost.

Dle zákona o oceňování řadíme mezi základní tržní metody:

- ocenění na základě tržní kapitalizace,
- ocenění na základě srovnatelných podniků,
- ocenění na základě údajů o podnicích uváděných na burzu,
- ocenění na základě srovnatelných transakcí,
- ocenění na základě odvětvových multiplikátorů.

Výnosové metody

Podstata této metody spočívá v tom, že vychází z prospěchu, který vzniká či by mohl vzniknout vlastníkově aktiv a jeho provozováním či užíváním. Investor nebude ochoten zaplatit za aktivum více, než budou celkové přínosy tohoto aktiva. Jelikož současné peněžní toky mají vyšší hodnotu než budoucí peněžní toky, a to z důvodu inflace a rizika, musíme budoucí peněžní toky odúročit na současnou hodnotu.

Základní výnosové metody jsou:

- metoda diskontovaných peněžních toků,
- metoda kapitalizovaných čistých výnosů,
- kombinované výnosové metody,
- metody ekonomické přidané hodnoty.

Nákladové (majetkové) metody

Tato metoda je založena na stanovení částky, která byla vynaložena na pořízení aktiva s obdobnými vlastnostmi a funkcemi. Tato metoda je méně náročná na informace a data z trhu. Ve většině případů nejsou tržní data vhodné pro ocenění. Investor nebude ochoten investovat do aktiva více, nežli činí jeho nákladová hodnota, za kterou si může aktivum

obdobné nebo stejné postavit či vyrobit sám. Nákladová hodnota podniku je rovna součtu všech nákladových hodnot složek majetku po odečtení součtu všech dluhů. Při využití nákladové metody můžeme získat tři majetkové hodnoty v závislosti na výchozích cenách.

Tyto hodnoty jsou:

- účetní hodnota vlastního kapitálu na principu historických cen,
- likvidační hodnota,
- substanční hodnota na principu reprodukčních cen.

2.6.3. Důsledky ocenění jmění znalcem

Výsledným výrokem znaleckého posudku je částka, kterou se jmění oceňuje. Jměním rozumíme souhrn všech aktiv a závazků, které mají určitou hospodářskou cenu. Konkrétní jmění se vypočte tak, že od celkové hodnoty majetku se odečte celková výše závazků.

Ocenění jmění znaleckým posudkem slouží jako hlavní podklad pro zachycení přecenění majetku v účetnictví nástupnické společnosti. Tento posudek také představuje omezení pro zvýšení kapitálu nástupnické společnosti ze jmění společnosti zanikající nebo rozdělované. Částka, o kterou bude zvyšován základní kapitál nástupnické společnosti, nesmí být vyšší, než jmění společnosti zanikající nebo rozdělované. Ocenění nemá jen účetní dopady, ale také dopady v majetkových poměrech společníků, neboť určitým způsobem limituje výši jejich podílu u nástupnické společnosti.

2.7. Povinnosti auditu

Smyslem auditu je vyjádřit názor kvalifikované a nezávislé osoby na věrohodnost účetních výkazů dané účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti. Auditor zjišťuje, zda jsou tyto dokumenty v souladu s českými nebo jinými účetními předpisy. Názor auditora je zveřejněn v závěrečné auditorské zprávě společně s úplnou účetní závěrkou a výroční zprávou, ke které se tato zpráva vztahuje.

Podle §12 odst. 1 zákona o přeměnách si nechávají ověřit konečnou nebo mezitímní účetní závěrku všechny společnosti, které se účastní přeměny, pokud alespoň jedna z nich je povinna mít ověřenou konečnou nebo účetní závěrku auditorem. Dále je povinnost auditu rozšířena i na audit zahajovací rozvahy a to tehdy mají-li zanikající nebo rozdělované společnosti povinný audit konečné účetní závěrky.

Povinnost ověřit účetní závěrku a výroční zprávu auditorem ukládá zákon č. 561/1991 Sb., o účetnictví a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Povinnosti ověření auditorem:

- mikro účetní jednotky nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud audit není povinný podle zvláštních právních předpisů,
- malá účetní jednotka pokud je akciovou společností nebo svěřeneckým fondem podle občanského zákoníku, a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročila nebo již dosáhla alespoň jednu z uvedených hodnot:
 - aktiva celkem 40 000 000 Kč,
 - roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,má povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem,
- střední účetní jednotky mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem vždy,
- velké účetní jednotky mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem vždy, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu.³

2.8. Zahajovací rozvaha

První zahajovací rozvaha společnosti vzniká s povinností vést účetnictví, která vyplývá ze zápisu do obchodního rejstříku. V první zahajovací rozvaze je vykázána majetková struktura společnosti společně se základním kapitálem. Tato struktura je tvořena z jednotlivých podílů společníků. Následující zahajující rozvahy jsou sestavovány vždy k prvnímu dni následujícímu po dni účetní závěrky. Díky zahajovací rozvaze otevírají společnosti účetní knihy, do kterých je poté dále účtováno.

Zahajovací rozvaha při přeměně společností je sestavována k rozhodnému dni přeměny. Zahajovací rozvaha je předkládána společníkům či valné hromadě ke schválení spolu s projektem přeměny tehdy, když rozhodný den předchází okamžiku vypracování přeměny. Zahajovací rozvahu mají povinnost sestavit všechny nástupnické obchodní společnosti, které se účastní přeměny. V zahajovací rozvaze jsou uvedena veškerá aktiva a pasiva nástupnické

³ §20 zákon o účetnictví 513/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů

společnosti v ocenění převzatém od zanikající nebo rozdělované společnosti s případným přeceněním na reálnou hodnotu.

V případech rozdělení nebo odštěpení se sestavuje v následujících krocích:

- převzetí položek aktiv z konečné závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost,
- převzetí závazků z konečné závěrky zanikající nebo rozdělované společnosti, které mají přejít na konkrétní nástupnickou společnost,
- zaúčtování přecenění aktiv a závazků dle znaleckého ocenění, a to buď s vyjádřením oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, nebo s vyčíslením goodwillu,
- vytvoření struktury vlastního kapitálu podle projektu rozdělení nebo odštěpení pro konkrétní nástupnickou společnost,
- možný vznik vzájemných pohledávek a závazků.

Komentář k zahajovací rozvaze se připojuje k zahajovací rozvaze, pokud sestavujeme zahajovací rozvahu pro účel přeměny. V komentáři je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly zakomponovány položky z konečné účetní závěrky rozdělované obchodní společnosti včetně použití oceňovaných rozdílů, pokud má být rozdělení provedeno do ostatních položek kapitálu.

V zahajovací rozvaze nástupnické společnosti mohou být vykázány tři položky, které zahrnujeme do skupiny A. II. Kapitálové fondy. Ty jsou důsledkem přecenění a dalších operací prováděných v souvislosti s přeměnou nebo mohou být pouze popsány v komentáři k zahajovací rozvaze a rozděleny do ostatních položek vlastního kapitálu.

Jedná se o následující položky:

- A. II. 4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- A. II. 5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- A. II. 6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací

3. Daňové hledisko přeměn

3.1. Odložená daň

Společnosti účastníci se přeměn se často setkávají s novým účetním a daňovým jevem, a tím je odložená daň. Tento účetní jev pro svou složitost vyvolává několik odborných otázek a v praxi tvoří komplikace nejen pro účetní jednotky, ale i pro auditory a daňové poradce. Účetní předpisy pro odloženou daň nejsou nijak rozsáhlé, jedinou informací o této dani nalezneme v Českých účetních standardech pro podnikatele. Národní účetní rada proto vydala následující interpretace, které se týkají odložené daně:

- I-1 Přejícné rozdíly při výchozím uznání aktiv,
- I-2 Přejícné rozdíly při přeměnách a vkladech,
- I-4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence,
- I-9 Odložená daň – první vykázání.

O odložené dani účtují pouze ty jednotky, které jsou konsolidační celek a ty, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, tj. účetní jednotky, které mají povinnost auditu. K účtování o této dani dojdeme při vzniku rozdílu mezi účetním a daňovým pojetím účetních případů, které jsou pouze přechodného charakteru např.: z rozdílu účetní a daňové hodnoty hmotného a nehmotného majetku. Naplňuje tak účetní zásadu akruálnosti, správného přiřazení nákladů a výnosů do účetního období i zásady opatrnosti. Pro výpočet odložené daně je využívána závazková metoda. Tato metoda udává postup, kdy odložená daň ve vztahu k hospodářskému výsledku zjištěnému bude uplatněna v budoucím období. Výsledkem výpočtu odložené daně je tedy odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka. *Jak tvrdí Skálová (2015, s. 87): „Odloženými daňovými pohledávkami se rozumí částky daně z příjmů, které budou v budoucnu ušetřeny a představují tedy úspory, kterých bude dosaženo za předpokladu, že oproti dostatečnému daňovému základu budou uplatněny odčitatelné přechodné rozdíly, nevyužité daňové ztráty či jiné daňové úlevy či odpočty.“*

3.2. Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmu právnických osob, dále také jako DPPO, je daň příjmová. Tato daň se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., zákona o dani z příjmu v platném znění. Poplatníkem této daně je rezident České republiky a v některých případech i nerezident. Pokud je na území České

republiky sídlo nebo místo vedení je poplatník považován za rezidenta. Přihlášku k registraci k dani je povinen rezident podat nejpozději do 15. dne ode dne vzniku. Za nerezidenta se považuje poplatník, který nemá sídlo na území České republiky, avšak eviduje na tomto území provozovnu, činnosti, které ústí v příjmy nebo příjmy ze zdrojů České republiky. 15 dní po vzniku jedné z těchto skutečností je povinen nerezident podat přihlášku k registraci daně. Zdaňovacím obdobím se rozumí kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání je poplatník povinen podat příslušnému finančnímu úřadu s příslušností místa sídla firmy. Termín pro daňové přiznání je stanoven 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud nemusí být účetní závěrka ověřena auditorem nebo daňové přiznání nezpracovává daňový poradce. Pokud dojde ke skutečností ověření závěrky auditorem nebo zpracováním daňového přiznání poradcem je tato lhůta prodloužena na 6 měsíců od konce zdaňovacího období. Daňová sazba pro DPPO je nyní 19 % což je o více než dvakrát méně než v roce 1993, kdy byla tato sazba 45 %. Od roku 1993 se tato sazba neustále snižuje.

Je-li rozhodným dnem první den kalendářního nebo hospodářského roku, lhůty pro podání daňového přiznání na daň z příjmu z právnických osob jsou standardní tedy tři nebo šest měsíců po skončení zdaňovacího období.

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Sazba daně činí 19 %, pokud není v odstavcích 2 a 3 paragrafu 21 stanoveno jinak.⁴

Pokud není rozhodný den prvním dnem kalendářního nebo hospodářského roku, dochází k situaci, kdy všechny zúčastněné osoby jsou povinny sestavit účetní závěrku ke dni, který předchází rozhodný den a současně v tento den zpracovat daňové přiznání na daň z příjmu právnických osob. Přiznání musí být podáno do konce třetího měsíce, který následuje po měsíci, do kterého spadá den rozhodnutí valné hromady o rozdělení.

V tabulce č. 2 vidíme případ, v němž byl rozhodný den stanoven na 1. 6., schválení projektu valnou hromadou proběhlo 15.10. Do 31. 12. Bylo rozdělení zapsáno do obchodního rejstříku.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Tab. 2 Možnosti podání DPPO

Podává společnost	Za společnost	Za období	Termín podání daňového přiznání a zaplacení daně
Zanikající společnost	Zanikající	Od 1. 1. do 30. 5.	Do 31. 1.
Nástupnická společnost	Nástupnickou	Od 1. 1. do 30. 5.	Do 31. 1.
Nástupnická společnost	Sloučené společnosti – již nástupnickou	Od 1. 6. do 31. 12.	Do 1. 4. nebo 1. 7., podle povinnosti auditu nebo využití služeb daňového poradce

Zdroj: Skálová, 2015

3.2.1. Daňová ztráta

Daňová ztráta nemá žádnou souvislost se ztrátou účetní. Účetní ztráta nám ukazuje, že náklady daného roku byly vyšší než výnosy vztahující se k tomuto období. Účetní ztráta se nám zobrazuje v počáteční rozvaze v hospodářském výsledku ve schvalovacím řízení. Tato ztráta nám snižuje kapitál společnosti. Ztráta může být uhrazena z různých fondů, zisku minulých let aj. Tato ztráta však může být i neuhrzena a převedena na účet 429 – ztráta minulých let. Daňovou ztrátou se podle zákona č. 586/1992 Sb. zákona o dani z příjmu rozumí výdaje upravené podle § 23 ZDP, které převyšují příjmy. Tyto příjmy jsou upraveny také dle § 23 zákona o dani z příjmu. Pokud vznikla daňová ztráta, nepřiznáváme žádnou daň. O daňové ztrátě není účtováno. Daňovou ztrátu můžeme uplatnit v daňovém přiznání po dobu 5 let od doby, kdy byla vykázána. Danou ztrátu odečítáme od kladného základu daně.

Nástupnická společnost nemůže odečítat od svého stanoveného základu daně daňovou ztrátu, kterou nevyužili zanikající společnosti, neboť v případě zániku společnosti bez provedení likvidace nepřechází daňová ztráta na nové právní zástupce.⁵

Odečítat daňovou ztrátu může nástupnická společnost pouze tehdy, pokud tato ztráta vznikla před přeměnou, avšak maximálně do výše části základnu daně připadající na činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vypočtena.

⁵ Viz §38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v platném znění

3.2.2. Zálohy na daň z příjmu právnických osob

Záloha je platba, která je prováděna v průběhu zdaňovacího období následujícího po poslední známé daňové povinnosti. Výše a pravidelnost plateb je závislá právě na výši poslední známé a přiznané daňové povinnosti. Tyto zálohy jsou platné do data přiznání nové daňové povinnosti. Pokud daňová povinnost nepřesáhne částku 30.000 Kč, právnická osoba není povinna platit zálohy na daň z příjmů právnických osob. Přesáhne-li však částka této povinnosti 30.000 Kč, ale zároveň nedosáhne na částku 150.000 Kč, platí poplatník 2 zálohy ročně dohromady ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. Při daňové povinnosti, která přesáhne sumu 150.000 Kč, platí poplatník zálohy čtvrtletně ve výši $\frac{1}{4}$ této povinnosti.

V zdaňovacím období, které bylo započato rozhodným dnem do dne předcházejícího dni zápisu přeměny do OR, platí za společnost nástupnickou zálohy zanikající nebo rozdělovaná společnost v původní výši a cyklech, jako by se přeměna vůbec neuskutečnila. Jedinou výjimku tvoří sloučení, kdy stanovené zálohy platí i nadále nástupnická společnost.

Ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku platí zálohy společnost nástupnická, a to ve výši a cyklu, který byl odvozen ze součtu posledních známých daňových povinností zaniklých obchodních společností s případným dopočtem. Tento dopočet se případně dále zvýší o poslední známou povinnost nástupnické společnosti (Skálová, 2015).

U přeměn, které probíhají rozdělením, stanoví nástupnickým společností zálohy správce daně. Tyto zálohy jsou stanoveny na část zdaňovacího období ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Rozhodnutí se řídí zvláštním právním předpisem, který stanovuje i způsob rozdělení záloh zaplacených rozdělovanou společností k zápočtu na daňovou povinnost nástupnických společností.

Zálohy, které byly zaplacený v průběhu celého zdaňovacího období podle §21 písm. c) zákona o dani z příjmu, zanikajícím, rozdělovanými a nástupnickými společnostmi se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnických společností (Skálová, 2015).

3.3. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty dále jako „DPH“ je považována za nejdůležitější součást státního rozpočtu. Tuto daň platí všichni, kteří nakupují zboží, služby a ostatní na území České republiky. Tato daň je považována za daň nepřímou, jelikož u ní není možné určit konečného poplatníka daně. 1. 1. 1993 bylo zavedeno DPH, které nahradilo daň z obrátu. Sazba daně se již několikrát měnila, aktuální sazby daně jsou 21 %, 15 % a 10 %. Sazba 21 % je sazbou

základní a je používána u většiny zboží a služeb. První sníženou sazbu 15 % používáme u výrobků a služeb, které jsou uvedeny v zákoně o DPH v příloze č. 3. Mezi toto zboží a služby patří například potraviny, teplo, chlad, stravovací a ubytovací služby aj. Druhou sníženou sazbou se rozumí sazba 10 %. Tato sazba je uplatněna například při ceně kojenecké výživy, léků a knih.

Zanikající i nástupnická společnost podávají přiznání k dani z přidané hodnoty v období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku každá samostatně. Zdaňovací období tohoto přiznání vychází pro každou společnost ze zákona o dani z přidané hodnoty.

Za zdaňovací období, ve kterém byla zapsána přeměna do obchodního rejstříku, podává daňové přiznání nástupnická společnost, a to ve dvou formách:

- přiznání k DPH za zanikající společnost – přiznání za období od 1. dne zdaňovacího období do dne přecházejícího dni zániku. Vždy je v tomto přiznání nutno uvést, že se jedná o přiznání k dani, které je podáno za zaniklé plátce DPH,
- vlastní přiznání k DPH

Obě přiznání musí být podána do 25. dne měsíce, který následuje po zdaňovacím období, k tomuto dni je zároveň DPH splatná.

Pokud byla zanikající společnost plátcem daně z přidané hodnoty, tato povinnost přechází na společnost nástupnickou. Nástupnická společnost se stává plátcem DPH dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Nástupnická společnost je povinna podat přihlášku k dani, a to do 15. dne od zápisu přeměny do OR.

Pokud probíhá přeměna společnosti rozdělením, poté se zdaňovací období nově založených nebo nástupnických společností stanoví tak, že ke každé nástupnické společnosti je přiřazen obrat společnosti rozdělované v poměru, v jakém na ně bylo převedeno jmění zanikající společnosti.

3.4. Daň z nabytí nemovitých věcí

V souvislosti s novým zněním zákona byl k 1. 1. 2014 zrušen zákon o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Daň z převodu, nově daň z nabytí nemovitých věcí je tedy nyní upravena opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Toto opatření přináší jednu velkou novinku v oblasti přeměn obchodních společností. Před změnou

zákonu byl úplatný převod či přechod vlastnických práv k nemovitostem (mezi tyto převody řadíme i majetek nabytý přeměnou) předmětem zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. v § 20 odst. 6 písm. f) tohoto zákona pak bylo uvedeno, že převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně jsou od této daně osvobozeny. Nabyvatel, tedy nástupnická nebo rozdělovaná společnost byla povinna daňové přiznání podat, i přesto, že daňová povinnost byla díky osvobození nulová. S novým zákonem je dle § 5 vyloučeno z předmětu daně nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnami obchodních korporací. Nyní již tedy není nástupnická ani rozdělovaná společnost povinna podávat daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí.

3.5. Daň silniční

Silniční daň je majetkovou daní přímou. Předmětem daně jsou motorová silniční vozidla a přípojná vozidla, která jsou registrována v ČR a jsou používána poplatníkem daně z příjmů PO nebo poplatníkem daně z příjmu FO, který používá motorové vozidlo k činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti. Pro základ daně se dle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční používá u osobních automobilů zdvihový objem motoru v m³ nebo součet hmotnosti na počet náprav u návěsů a ostatních automobilů největší povolená hmotnost na počet náprav. Veškeré sazby silniční daně nalezneme v §6 v zákoně o silniční dani. Snížení sazby daně se odvíjí od počtu měsíců data od první registrace vozidla. Do 36 měsíců od této registrace je sazba snížena o 40 %, do 72 měsíců. O 25% do 108 měsíců, které následují po registraci. Poplatník daně podává přiznání pro silniční daň finančnímu úřadu v místě působnosti. Poplatník musí platit pravidelné čtvrtletní zálohy, a to vždy do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince.

Pokud zanikající společnost byla povinná k silniční dani, tato povinnost přechází na společnost nástupnickou nebo rozdělovanou, která nabyla majetek povinný k této dani. Vznikne-li změna poplatníka v průběhu zdaňovacího období, zaniká povinnost plateb silniční daně původnímu poplatníkovi uplynutím měsíce před změnou poplatníka (v měsíci předcházejícím zápisu změny do obchodního rejstříku). Od měsíce, kdy byla změna provedena, je povinna přiznat silniční daň nástupnická společnost včetně daňového přiznání.

3.6. Odpisování majetku

Odpis nám vyjadřuje opotřebení majetku. Odpis nám snižuje hodnotu majetku. Z tohoto důvodu je považován za náklad. Hlavním smyslem je věcné rozdělení nákladů, které vzniknou při nákupu majetku. Dle zákona 561/1991 Sb. o účetnictví rozlišujeme dva základní druhy odpisů – účetní a daňové. Účetní odpisy jsou vedeny účetní jednotkou a měly by vyjadřovat skutečné a co nejvěrnější morální nebo fyzické opotřebení majetku. Při účetních odpisech můžeme využít metodu časovou, kdy majetek odepisujeme dle času, nebo metodu výkonovou. Výkonová metoda vychází z množství odvedené práce – například z počtu vyrobených výrobků. Daňové odpisy slouží pro účely daně z příjmu a jsou upraveny v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu. I v daňových odpisech máme na výběr ze dvou metod – rovnoměrná a zrychlená. Při daňových odpisech je odpisovaný majetek přiřazen do skupin a tyto skupiny mají přidělené koeficienty pro výpočet odpisu. Při odepisování majetku z pohledu daní je podstatný rozhodný den. V tomto momentě mohou nastat situace:

- **rozhodný den je na počátku účetního a zdaňovacího období**

Zanikající i nástupnická společnost si může uplatnit daňové odpisy majetku evidovaného ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny, tehdy pokud je rozhodný den stanoven na začátek účetního období po ukončeném kalendářním nebo hospodářském roce. Dle § 28 odst. 1 ZDP si uplatňovat odpisy hmotného majetku může pouze vlastník hmotného majetku. Při rozdělení společností je za vlastníka považována zanikající společnost. Od rozhodného dne přeměny do zápisu přeměny do obchodního rejstříku je vlastníkem společnost nástupnická, která si tak může uplatnit roční daňový odpis v plné roční výši. Nástupnická společnost poté pokračuje v odpisování započatým původním vlastníkem z původní vstupní ceny a při stejném způsobu odepisování.⁶

- **období před rozhodným dnem**

Jestliže je rozhodný den přeměny stanoven jako den v průběhu zdaňovacího období, způsobíme tím ukončení započatého zdaňovacího období, které je kratší než 12 měsíců. Zanikající i nástupnická společnost si může uplatnit z hmotného majetku evidovaného na počátku zdaňovacího období odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního

⁶ § 30 odst. 10 ZDP

odpisu.⁷ Uplatnění žádného daňového odpisu nastává tehdy, pořídí-li zanikající nebo nástupnická společnost v tomto období nový hmotný majetek.

- **období započaté rozhodným dnem**

Období započaté rozhodným dnem je dle zákona o dani z příjmu vždy zdaňovacím obdobím, bez ohledu na délku tohoto zdaňovacího období. Odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu si uplatní nástupnická společnost tehdy, bude-li zdaňovací období kratší než 12 měsíců. v období, které bude delší, než 12 měsíců si nástupnická společnost může uplatnit plné roční daňové odpisy z majetku, který byl evidován u nástupnické i zanikající společnosti k rozhodnému dni přeměny.

⁷ 26 odst. 7 písm. a) bod 3 ZDP.

4. Analýza problematiky rozdělení ve vybrané obchodní společnosti

Tato kapitola bude zaměřena na aplikaci problematiky odštěpení na vybranou obchodní společnost. Rozdělovanou společností je společnost Smartpix, s.r.o. s nově vznikající nástupnickou společností Nerudova Pardubice, s.r.o. K odštěpení společností dle zápisu do obchodního rejstříku došlo 22. 8. 2016. Pro vypracování této části využíváme veřejně dostupné informace z portálu www.justice.cz

4.1. Základní informace o společnostech

Smartpix, s. r. o. je rozdělovaná společnost, která sídla na adrese: Nerudova 1668, Zelené Předměstí, 530 02 Pardubice. Identifikační číslo, které bylo společnosti přiřazeno na základě zápisu do obchodního rejstříku rejstříkovým soudem, je 27469905. Právní forma, kterou zvolila společnost Smartpix pro své podnikání je společnost s ručením omezeným. Rozdělovaná společnost má základní kapitál ve výši 200.000 Kč. Tento vklad byl splacen ve výši 100 %, tedy v plné výši, již při vzniku společnosti. Hlavním předmětem podnikání společnosti je: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

Firma Smartpix, s. r. o. má pouze jediného společníka. Jediným společníkem při rozdělování společnosti, byla akciová společnost E. T. Immobiliers AG, 8306 Brüttisellen, Riedmühlestrasse 1, Švýcarská konfederace, Registrační číslo: CHE-424.543.291, která byla společníkem rozdělované společnosti od 8. 6. 2011 – 12. 9. 2016. Novým společníkem, který převzal podíl společnosti E. T. Immobiliers AG je evropská společnost Skokani Investment SE, IČ: 044 82 344, 17. listopadu 237, Zelené Předměstí, 530 02 Pardubice.

Společnost, která bude nástupnickou společností, nese obchodní jméno **Nerudova Pardubice, s. r. o.** Adresa sídla společnosti je Nerudova 1668, Zelené Předměstí, 530 02 Pardubice. Identifikační číslo 05328080 bylo společnosti přiřazeno po vzniku společnosti odštěpením. Právní forma, která byla určena v projektu odštěpení, zůstává stejná jako u rozdělované společnosti tedy společnost s ručením omezeným. Základní kapitál, který přechází na tuto nástupnickou společnost ve výši 200.000 Kč, byl plně splacen při vzniku společnosti. Předmět podnikání a činnosti je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

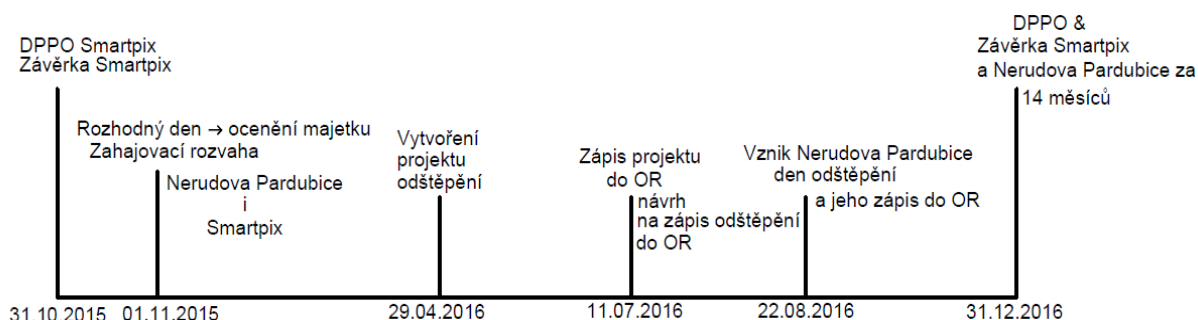
Dle projektu odštěpení se jediným společníkem stala akciová společnost E. T. Immobiliers AG, 8306 Brüttisellen, Riedmühlestrasse 1, Švýcarská konfederace, Registrační číslo: CHE-424.543.291, která byla společníkem rozdělované společnosti od 22. 8. 2016–12. 9. 2016, společnost poté převzal nový a jediný společník PETRA NOVÁKOVÁ, dat. nar. 17. dubna 1980, JUDr. Krpaty 1628, Bílé Předměstí, 530 03 Pardubice .

4.2. Průběh odštěpení

Rozdělovaná společnost se rozhodla pro metodu odštěpení z důvodu velkých nepřehledností v účetnictví, které vznikaly správou a pronájmem nemovitostí. Především správa a pronájem nemovitosti byla předána z rozdělované společnosti na vznikající společnost nástupnickou. Byla zvolena metoda odštěpení se vznikem nové společnosti, kdy nezanikne společnost původní a bude odštěpena pouze část jmění ze společnosti rozdělované. Výše jmění, které má být odštěpeno, byla spočítána soudním znalcem.

Na časové ose níže můžeme vidět časový průběh odštěpení. Tato časová osa byla sestavena z informací, které pocházejí s projektu odštěpení, účetních závěrek, počátečních rozvah a výpisu z obchodního rejstříku dále také jako OR.

Obr. 12 Časový průběh odštěpení



Zdroj: Vlastní zpracování

Odštěpení probíhalo zpětně, a proto bylo požádáno o zpětvzetí daňového přiznání právnických osob pro rok 2015, které bylo podáno na základě řádné účetní závěrky za rok 2015. Nové daňové přiznání právnických osob bylo podáno ke dni, kterému předcházela rozhodný den. Toto přiznání vycházelo z nové mimořádné účetní závěrky, kterou sestavila rozdělovaná společnost k 31. 10. 2015. Rozhodný den byl stanoven projektem odštěpení na 1. 11. 2015. Projekt odštěpení byl vytvořen 29. 4. 2016 a zapsán do obchodního rejstříku dne 11. 7. 2016. Projekt byl zapsán společně s návrhem na zápis odštěpené

společnosti do OR. Odštěpená společnost byla poté zapsána do OR 22. 8. 2016, tento den se považuje také za vznik společnosti. Závěrky nástupnické i rozdělované společnosti za rok 2016 byly sestaveny k 31. 12. 2016, a to za 14 měsíců tj. od rozhodného dne do 31. 12. 2016.

4.3. Projekt rozštěpení

Projekt rozštěpení byl sestaven jednatelem rozdělované společnosti Ing. Jiřím Vejnarem. Tento projekt byl sestaven dle zákona č. 125/2008 Sb., zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Projekt je důležitým dokumentem pro celou přeměnu. Dle tohoto dokumentu je řízena celá přeměna, především ocenění jmění, které přechází na nástupnickou společnost a další skutečnosti týkající se odštěpení.

Rozhodný den byl stanoven projektem rozštěpení na 1. 11. 2015. Rozhodným dnem se rozumí okamžik zahájení účetnictví nástupnické společnosti. Tento den je určující pro sestavování konečných a počátečních rozvah rozdělované a nástupnické společnosti. Dále je k tomuto datu oceňováno jmění rozdělované společnosti. Při tomto rozštěpení byla zvolena metoda spojení účetních období. Tato metoda vychází ze zákona o účetnictví a umožňuje prodloužení účetního období, pokud rozhodný den leží 3 měsíce před skončením kalendářního nebo hospodářského roku. Dle zákona, pak mohou společnosti podat účetní závěrku za období 3 měsíců nebo kratší. Rozdělovaná i nástupnická společnost se však rozhodla využít možnosti prodlouženého období a tvořila účetní závěrku za 14 měsíců.

Ocenění rozdělovaného jmění vychází z posudku znalce, kterého stanovil soud v Hradci Králové s pobočkou v Pardubicích. Tímto znalcem je pan JUDr. Václav Hrnčíř dále již pouze jako znalec. Jmění je oceňováno k rozhodnému dni tedy k 1. 11. 2015. Základním podkladem pro ocenění jmění je účetní závěrka ze dne 31. 10. 2015. Znalec ocenil jmění ve výši 10.261.000 Kč. Více o ocenění jmění nalezneme v kapitole 4.4.

Podíly a základní kapitál

Základní kapitál rozdělované společnosti zůstává i po přeměně nezměněn. Jeho výše tedy i nadále činí 200.000 Kč, tento základní kapitál je plně splacen a jediným společníkem zůstává i po rozdělení společnost E. T. Immobiliers A. G. Základní kapitál nástupnické společnosti ve výši 200.000 Kč bude splacen do dne zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Po vzniku nástupnické společnosti bude mít tato společnost jediného společníka, a to E. T. Immobiliers A. G. Podíl společníka podléhá výměně. Obě společnosti změnily v následujícím roce po přeměně tedy v roce 2016 vlastníky podílu. Výměnný poměr

je rovnoměrný. Vzhledem k rovnoměrnému podílu není společníkovi přiznán žádný doplatek na dorovnání.

Zaměstnanci

Ze společnosti rozdělované nepřecházejí žádní zaměstnanci do společnosti nástupnické. v této souvislosti není na společnost nástupnickou převeden ani žádný pracovně-právní vztah.

Majetek a dluhy

Z rozdělované společnosti přechází na společnost nástupnickou tento majetek:

- pozemek parcelní číslo st. 8658 v katastrálním úřadu Pardubice, o výměře 710 m², zastavěná plocha, jejíž součástí je budova, administrativní budova č. p. 1668,
- pozemek parcelní číslo 2087/6 v katastrálním úřadu Pardubice, o výměře 767 m², zahrada,
- pozemek parcelní číslo 5073 v katastrálním úřadu Pardubice, o výměře 247 m², ostatní plocha.

Dále na nástupnickou společnost přechází tento dluh:

- zápůjčka, která byla uzavřena na základě smlouvy č. 13/2011 dne 27. 4. 2011, na nástupnickou společnost přechází pouze část jistiny ve výši 32.000.000 Kč. V rozdělované společnosti zůstává dluh ze zbývající části jistiny v hodnotě 344.410,64.

Ostatní aktiva a závazky, které přecházejí na nástupnickou společnost, souvisí s majetkem, převedeným na tuto společnost. Společnost přebírá veškerý movitý majetek, pohledávky, závazky a veškerá práva, které z těchto nemovitostí vyplývají.

4.4. Ocenění jmění

Posudek pro ocenění jmění byl vypracován nezávislým znalcem, který byl stanovený soudem. Účelem ocenění jmění je stanovení obvyklé ceny (tržní hodnoty) odštěpované části jmění. Jměním se rozumí součet cen různých a jednotlivých druhů majetku, který je snížený o cenu dluhů. Rozsah ocenění je stanoven výrokem Krajského soudu v Hradci Králové a je dále upřesněn v projektu rozštěpení. Ocenění vychází z rozvahy sestavené ke dni 31. 10. 2015. Mezi další podklady pro ocenění patří například úplný výpis z obchodního

rejstříku, výřez z plánu města Pardubice, výpis z katastru nemovitostí, kopie katastrální mapy pro katastrální území Pardubice – mapový list č. 9-0/41, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, zákon č. 151/1997 Sb., o oceňovaném jmění v platném znění a další. Prohlídka oceňovaného majetku proběhla znalcem dne 19. 4. 2016.

Obvyklá cena

Oceňovány obvyklou cenou jsou služby a majetek. Obvyklá cena je cena, která by byla dosažena při prodeji stejného nebo obdobného majetku nebo poskytování služeb ke dni ocenění. Při stanovení této ceny se zvažují všechny okolnosti s vlivem právě na cenu. Do těchto okolností se nezahrnují vlivy mimořádných okolností trhu a osobní poměry prodávajícího nebo kupujícího. Mimořádnou okolností na trhu je například důsledek přírodní nebo jiné kalamity. Mezi osobní poměry řadíme především majetkové a rodinné vztahy. Obvyklá cena je stanovena porovnáním a vyjadřuje hodnotu věci.

Způsoby ocenění podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, v platném znění jsou např.

- nákladový způsob – vychází z nákladů, které bylo třeba vynaložit na pořízení předmětu ocenění,
- výnosový způsob - vychází z výnosů, které byly skutečně dosaženy z předmětu ocenění,
- porovnávací způsob – vychází z porovnání předmětu ocenění se stejným nebo obdobným předmětem,
- oceňování podle jmenovité hodnoty – vychází z částky, na kterou je předmět oceněn nebo která je jinak zřejmá,
- oceňování podle účetní hodnoty – vychází z ocenění stanovených způsobů v předpisu o účetnictví,
- oceňování podle kurzové hodnoty – vychází z ceny předmětu zaznamenané na trhu ve stanoveném období,
- oceňování sjednanou cenou – cena předmětu sjednaná při prodeji nebo je odvozena ze sjednaných cen.

Ocenění pozemků

Pozemky jsou oceněny v upravované ceně na metr čtvereční. Pro získání této ceny využíváme několika indexů. Prvním indexem je index trhu s nemovitostmi (IT). v tomto

indexu jsou zahrnuty například situace na dílčím trhu s nemovitými věcmi, vlastnické vztahy, změny v okolí, právní vztahy a další. Dalším indexem je index polohy pozemku (IP). Do tohoto indexu patří například druh a účel užití stavby, zástavba v okolí pozemku, poloha pozemku v obci, dopravní dostupnost pozemku, občanská vybavenost a další. Posledním indexem je index omezujících vlivů (IO). Do toho indexu patří např. geometrický tvar a velikost pozemku, svahovitost a další. Celkový index (I) je součtem tří předešlých indexů.

Dle znaleckého posudku máme indexy následující:

$$IT = 1,360$$

$$IP = 1,086$$

$$IO = 1,000$$

$$I = IT * IP * IO \quad (1)$$

$$I = 1,360 * 1,086 * 1,000 = 1,477$$

Tab. 3 Údaje pro výpočet upravené ceny pozemku

Zatřídění	Základní cena[Kč/m2]	Index	Upravená cena[Kč/m2]
stavební pozemek - zastavěná plocha a nádvoří	2355	1,477	3448,80

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4 Údaje pro výpočet celkové ceny za pozemky

Název	Výměra [m2]	Jednotková cena [m2]	Cena [Kč]
zastavěná plocha a nádvoří	710,00	3448,80	2 448 648
zahrada	767,00	3448,80	2 645 229,60
ostatní plocha jiná	247,00	3448,80	851 853,60
Celkem	1724,00		5945731,20

Zdroj: Vlastní zpracování

Ocenění staveb na pozemcích

V tomto případě je oceňována výnosovým způsobem administrativní budova s bytem č. p. 1668. Tato budova je pronajata a je z ní získáváno nájemné. Údaje o nájemném byly zjištěny z nájemních smluv. Při ocenění jsou zohledněny i podmínky v okolí a víceúčelové využití stavby.

Ocenění staveb nákladovým způsobem

Tímto způsobem byla oceněna administrativní budova s bytem č. p. 1668, přístřešek na vozidlo a pergoly. Administrativní budova je 3 patrová, zděná, samostatně stojící, podsklepená a zastřešena plochou střechou. Tato budova je převážně pronajímána, avšak byl zde vybudován i nadstandartní byt. Oceňovaným přístřeškem na vozidlo se rozumí přístřešek, který je postaven z ocelové konstrukce s plochou střechou. Přístřešek je doplněn o zděnou vyzdívku. Dále jsou oceňovány dvě tunelové pergoly, které jsou z ocelové nosné konstrukce doplněné dřevem.

Tab. 5 Charakteristika skupin pro nemovité věci

Označení skupiny	CHARAKTERISTIKA SKUPIN DLE ANALÝZY ROZVOJE NEMOVITÉ VĚCI	
	Změny okolí a podmínek s dopadem na výnosnost nebo na poptávku	Rozvojové možnosti nemovité věci
A	s pozitivním dopadem	ano
B		ne
C	bez zásadních změn - stabilizovaná oblast	ano
D		ne
E	s negativním dopadem	ano
F		ne

Zdroj: Vlastní zpracování + vyhláška č 441/2013

V tabulce č. 5 nalezneme charakteristiku skupin dle analýzy rozvoje nemovité věci. Tato tabulka vychází z přílohy č. 23 k oceňovací vyhlášce č. 441/2013 Sb. Dle posudku znalce byla oceňovaná administrativní budova označena jako typ budovy A s pozitivním dopadem na možný rozvoj nemovité věci. V tabulce číslo 6 níže nalezneme výsledné ocenění staveb nákladovou i výnosovou metodou.

Tab. 6 Ocenění staveb nákladovou a výnosovou metodou

Typ budovy	Nákladové ceny (CN)	Výnosové ceny (CV)
Administrativní budova s bytem č.p. 1668	22 948 214	24 908 382
Přístřešek na vozidlo	202 122	-
Pergoly	216 601	-
Celkem	23 366 937	24 908 382
Rozdíl	1 541 445	

Zdroj: Vlastní zpracování

Následující tabulka vychází také z přílohy č. 23 k vyhlášce č. 441/2013 Sb. a uvádí výpočet ceny nemovitých věcí kombinací nákladové a výnosové metody. Z této tabulky vycházejí výpočty v tabulce č. 7, ve které vidíme celkovou hodnotu ocenění stavebních pozemků ve výši 34.590.370,50 Kč. Po zaokrouhlení bude toto ocenění nabývat hodnotu 34.590.370 Kč.

Tab. 7 Údaje pro výpočet celkové hodnoty budov

Označení skupiny	CV≤CN	CV>CN	
	Pro budovy a haly	Pro budovy typu J a K	Pro budovy ostatních typů a haly
A	CV + 0,40 R	CV x 1,15	CV x 1,15
B,C	CV + 0,20 R	CV x 1,05	CV x 1,05
D,E	CV + 0,10 R	CV	CV x 1,05
F	CV	CV x 0,85	CV

Zdroj: Vlastní zpracování + vyhláška č 441/2013

Tab. 8 Výpočet pro celkovou hodnotu budov a pozemků

CV * 1,15	28 644 639,30
Cena staveb celkem kombinací metod	28 644 639,30
Pozemky celkem	5 945 731,20
Pozemky stavební celkem	34 590 370,50

Zdroj: Vlastní zpracování

Ostatní odštěpovaný majetek

Výchozím podkladem pro ocenění ostatní majetku je konečná rozvaha rozdělované společnosti ke dni 31. 10. 2015. Do ostatního odštěpovaného majetku řadíme ostatní dlouhodobý majetek, krátkodobé pohledávky, dohadné účty aktivní, odloženou daňovou pohledávku a náklady příštích období.

Ostatním dlouhodobým majetkem se rozumí příslušenství a atypické vybavení budov. Ocenění dlouhodobého majetku je provedena nákladovou metodou. Celková obvyklá cena ostatního dlouhodobého majetku činí 3.886.509 Kč.

Převážně všechny krátkodobé pohledávky jsou oceňovány ve jmenovité hodnotě, korekčním faktorem 1. Korekčním faktorem 0 jsou oceněny pohledávky nedobytné. K rozhodnému dni činí hodnota pohledávek z obchodních vztahů 147.684 Kč.

Dohadné účty aktivní oceňujeme ve jmenovité hodnotě. V našem případě používáme pouze korekční faktor 1, jelikož předpokládáme, že tyto pohledávky jsou 100 % vymahatelné. Suma dohodných účtů aktivních po ocenění je 179.409 Kč.

Jmenovitou hodnotou je oceněna i odložená daňová pohledávka, a to ve výši 3.851.546 Kč. Náklady příštích období, oceněné na částku 13.082 Kč, jsou oceněny ve jmenovité hodnotě.

Ocenění dluhů

Podkladem pro ocenění dluhů je rozvaha sestavená ke dni 31. 10. 2015. Tato rozvaha je doplněna o sestavy majetku, pohledávek a závazků. Předpokládá se, že společnost dostojí všem svým závazkům. Zároveň znalec vychází ze zásady opatrnosti. Všechny dluhy jsou oceňovány ve jmenovité hodnotě. Krátkodobé závazky byly oceněny ve výši 301.884 Kč, dohadné účty aktivní ve výši 105.432 Kč a ostatní dlouhodobé závazky 32.000.000 Kč.

Tab. 9 Celková výše ocenění jednotlivých druhů majetku

Aktiva	42 668 600
Pozemky a stavby	34 590 370
Ostatní dlouhodobý majetek	3 886 509
Krátkodobé pohledávky	147 684
Dohadné účty aktivní	179 409
Odložená daňová pohledávka	3 851 546
Náklady příštích období	13 082
Pasiva	32 407 316
-Krátkodobé závazky	301 884
Dohadné účty pasivní	105 432
Ostatní dlouhodobé závazky	32 000 000
Rozdíl mezi aktivy a pasivy	10 261 284
Zaokrouhlený rozdíl	10 261 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 9 vidíme souhrn všech oceněných položek. Všechny tyto položky byly oceněny v souladu se zákonem nezávislým znalcem stanoveným soudem. Celkové odštěpované ocenění jmění k rozhodnému dni činí 10.261.000 Kč. Celá zpráva o ocenění jmění je veřejně dostupná na portálu justice.cz.

4.5. Konečná závěrka k 31. 10. 2015

Tato účetní závěrka je sestavena jako mimořádná účetní závěrka, která předchází rozhodnému dni, který byl stanoven v projektu přeměny. Je tedy sestavována k datu

31. 10. 2015 za období 10 měsíců tedy od 1. 1. 2015. Z důvodu rozhodnutí o přeměně až v roce 2016 byla řádná účetní závěrka ze dne 31. 12. 2015 stažena a zároveň bylo požádáno o zpětvzetí daňového přiznání. Nové daňové přiznání právnických osob bylo podáno k datu 31. 10. 2015. Tato účetní uzávěrka je nejdůležitějším dokumentem přeměny. Z tohoto materiálu je čerpáno především při ocenění jmění.

Společnost postupovala při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky v souladu se zákonem č. 561/91, o účetnictví v platném znění. Společnost dosáhla v účetním roce ztráty ve výši 9974 tis. Kč. Daňové přiznání bylo podáno se ztrátovou hodnotou, pravděpodobně tedy nebyla spočítána žádná daňová povinnost. Z důvodu daňové ztráty nebo minimální výše daňové povinnosti rozdělované společnosti nebyly společnosti rozdělované ani nástupnické určeny zálohy na dani z příjmu právnických osob.

V následujících tabulkách nalezneme rozvahu a výkaz zisků a ztrát. Všechny výkazy jsou uvedeny v tisících Kč.

Tab. 10 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 10. 2015 - Aktiva

Aktiva	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem	246 394	-25 903	220 491	130 679
Dlouhodobý majetek	140 731	-25 859	114 872	125 194
Dlouhodobý hmotný majetek	140 731	-25 859	114 872	125 194
Oběžná aktiva	105 277	-44	105 233	5 436
Zásoby	3 063		3 063	22
Krátkodobé pohledávky	102 099	-44	102 056	5 274
Krátkodobý finanční majetek	115		115	140
Časové rozlišení	386		386	49

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 11 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 10. 2015 - Pasiva

Pasiva	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
Pasiva celkem	220 491	130 679
Vlastní kapitál	77 988	-12 038
Základní kapitál	200	200
Kapitálové fondy	100 000	
Rezervní fondy, ostatní fondy ze zisku	20	20
Výsledek hospodaření minulých let	-12 258	-10 093
Výsledek hospodaření běžného účetního období(+/-)	-9 974	-2 165
Cizí zdroje	141 750	142 584
Dlouhodobé závazky	141 151	141 631
Krátkodobé závazky	599	953
Časové rozlišení	753	133

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 12 Výkaz zisků a ztrát Smartpix, s. r. o. k 31. 10. 2015

Výkaz zisku a ztráty		
Text	Skutečnost v účetním období	
	běžném	minulém
Tržby za prodej zboží		
Výkony	2 969	4 700
Výkonová spotřeba	2 752	2 808
Přidaná hodnota	217	1 892
Osobní náklady	456	684
Daně a poplatky	240	44
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	4 289	4 006
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	2 334	4 935
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	7 158	4 061
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	44	
Ostatní provozní výnosy	42	3
Ostatní provozní náklady	387	196
Provozní výsledek hospodaření	-9 980	-2 161
Výnosové úroky	7	
Ostatní finanční výnosy	2	
Ostatní finanční náklady	3	4
Finanční výsledek hospodaření	6	-4
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-9 974	-2 165
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-9 974	-2 165
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	-9 974	-2 165

Zdroj: Vlastní zpracování

Z rozvahy výše uvedené vyplývá, že rozdělovaná společnost neeviduje žádné dlouhodobé pohledávky. Společnost má z důvodu nedobytnosti krátkodobé pohledávky, oprávky k této položce ve výši 44.000 Kč. Rozdělovaná společnost eviduje pouze dlouhodobý hmotný majetek. Oprávky k hmotnému majetku činí 25.589.000 Kč. Zásobami společnosti jsou klavírní podložky, se kterými obchodní společnost Smartpix, s.r.o. obchoduje. Jelikož společnost nemá v držení žádné cenné papíry, za krátkodobý finanční majetek je považován bankovní účet a pokladna. Na straně pasiv nalezneme cizí zdroje ve formě dlouhodobých a krátkodobých závazků v celkové výši 141.750.000 Kč. Společnost dále tvoří kapitálové a rezervní fondy, které jsou zařazeny již v kapitálu vlastním. Ztráta za rok 2014 byla ve výši 2.165.000 Kč a za rok 2015 9.974.000 Kč. Z těchto výsledků hospodaření je firma již poněkoliště za sebou ve ztrátě. Aktiva a pasiva společnosti k rozvahovému dni činila 220.491.000 Kč. Dle výkazu zisku a ztráty vidíme, že společnost zaplatila na daních a poplatcích částku 240.000 Kč. Odpisy majetku činily v roce 2015 částku 4.289.000 Kč. Tržby za prodej majetku byly oproti loňskému roku vyšší, a to o 3.097.000 Kč. Celková suma z tržby činí 7.158.000 Kč. Celkový provozní výsledek hospodaření činí – 9.980.000 Kč což je o 4,6 krát více než v roce 2014. Dále má společnost ve výkazu zisků a ztrát zapsán výsledek za finanční hospodaření. Do tohoto výsledku zahrnujeme přijaté úroky, ostatní provozní výnosy, do kterých patří např. finanční dary nebo nárok na náhradu škod od pojišťoven a ostatní provozní náklady. Do těchto provozních nákladů řadíme např. poplatky bance. Celková částka finančního hospodaření je 6.000 Kč. Celkový výsledek hospodaření za běžnou činnost činí částka -9.974.000 Kč, což je rovno výsledné účetní ztrátě společnosti Smartpix, s.r.o.

Komentář k účetní závěrce za období 1. 1. 2015 – 31. 10. 2015

Tento komentář byl vydán jako příloha k účetní závěrce. Informace uvedené v komentáři poskytují podstatné informace, které jsou uvedeny v rozvaze. Pomáhá nám dotvářet obraz o účetní jednotce, jejím účtování a dalších skutečnostech, které se odehrály za sestavované období.

Kapitál a osobní náklady

Základní kapitál společnosti je ve výši 200.000 Kč. Společnost je tvořena z jednatele společnosti a jednoho zaměstnance. Společnost nevlastní žádné podíly na ostatních účetních jednotkách. Osobní náklady jsou vedeny ve výši 456.000 Kč, z toho na členy řídicích orgánů připadá 100.000 Kč.

Způsoby ocenění

Ocenění zásob - Zásoby, které společnost nakupuje, oceňuje skutečnými pořizovacími cenami, kdežto zásoby vytvořené ve vlastní režii jsou oceňovány vlastními náklady. Zásoby získané jinými způsoby než výše uvedenými oceňuje společnost reprodukční pořizovací cenou. Do pořizovací ceny nakoupených zásob se započítávají náklady na dopravu, clo, pojištění aj. Do vlastních nákladů zahrnujeme materiálové náklady – přímý materiál, přímé mzdy a část nepřímých nákladů.

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého nehmotného majetku a cenných papírů – nakoupený majetek stejně jako zásoby oceňujeme v pořizovacích cenách. Dlouhodobý nehmotný majetek, který je vytvořen vlastní činností, je oceněn ve výši vlastních nákladů nebo reprodukční pořizovací cenou, pokud je tato cena nižší. Vytvořený dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje vlastními náklady.

Odepisování majetku

Společnost sestavuje pro odepisování majetku vlastní odpisové plány dle zákona. Dlouhodobý hmotný majetek eviduje společnost, pokud je jeho hodnota vyšší než 40.000 Kč. Tento majetek musí být odepisován minimálně dvě období. Společnost má na výběr z metody rovnoměrné a zrychlené. Nehmotný majetek je odepisován, je-li jeho pořizovací cena vyšší než 60.000 Kč.

Úbytek významných položek, ocenění v cizí měně

V období ve kterém byla sestavena tato rozvaha, došlo k významnému úbytku nemovitosti vč. pozemku. Tento majetek byl vyřazen nebo prodán a to ve výši 7.531.000 Kč. Závazky i majetek v cizí měně je přepočítáván na českou měnu kursem České národní banky. Společnost využívá měsíční kurz, který byl stanoven v kurzovním lístku České národní banky poslední den následujícího měsíce. Ke dni sestavení rozvahy, byly všechny položky v cizí měně přepočítány platným kurzem ČNB.

Rezervy, úvěry, dotace

Společnost netvořila v období od 1. 1. 2015 – 31. 10. 2015 žádné rezervy. V tomto období společnost nepřijala žádný dlouhodobé bankovní úvěry. Dotace na investiční a provozní účely společnost v roce 2015 nepřijala.

Pohledávky, závazky, pronájem majetku

Společnost evidovala k datu 31. 10. 2015 pohledávky po lhůtě splatnosti ve výši 82.568,18 Kč. Z této částky byly po 180 denní lhůtě splatnosti pohledávky v celkové částce 31.658,18 Kč. Po splatnosti více než 5 let neevidovala společnost žádné pohledávky. Odloženou pohledávku a závazek není společnost povinna účtovat. Dále měla společnost závazky po lhůtě splatnosti ve výši 298.513 Kč. Žádné nesplacené závazky však nebyly po lhůtě 180 dní nebo 5 let. Společnost nemá žádné nesplacené závazky vyplývající z pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a veřejného zdravotního pojištění. Společnost neeviduje ani žádné daňové nedoplatky.

Další významné události

Z důvodu přeměny odštěpením budou na nástupnickou společnost odúčtovány tyto položky v tis. Kč:

Složky aktiv		Složky Pasiv	
Pozemky	-281	Jiné dlouhodobé závazky	-32.000
Stavby	-40.281	Závazky z obchodních vztahů	-125
Hmotné movité věci a jejich soubory	-453	Stát daňové závazky	-9
Nedokončený dl. hmotný majetek	-6.302	Krátkodobé přijaté zálohy	-169
Pohledávky z obchodních vztahů	-52	Výdaje příštích období	-105
Krátkodobé poskytnuté zálohy	-96		
Náklady příštích období	-13		
Příjmy příštích období	-179		
Celkem	-47.657		-32.408

4.6. Počáteční rozvaha Nerudova Pardubice, s.r.o.

Rozvaha nástupnické společnosti je sestavena na základě realizace přeměny k datu rozhodného dne tedy 1. 11. 2015. Nástupnická společnost Nerudova Pardubice, s.r.o. vznikla rozdělením odštěpením ze společnosti Smartpix, s.r.o. na následnickou společnost přejde vyčleněné jmění rozdělované společnosti, jehož přesnou částku nalezneme v projektu odštěpení, který byl vyhotoven dne 29. 4. 2016. Částka odštěpovaného jmění byla určena znalcem, kterého stanovil soud v Hradci Králové dne 20. 4. 2016. Při sestavení zahajovací rozvahy se předpokládá, že přeměna bude zapsána do obchodního rejstříku. Pokud by tato

skutečnost nenastala, rozdělovaná společnost by pokračovala v účetnictví, tak jako před průběhem přeměny a tato rozvaha by se považovala za nepodstatnou.

Tab. 13 Počáteční rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. - Aktiva

Aktiva	Běžné účetní období		
	Brutto	Korekce	Netto
Aktiva celkem	61 659		42 668
Dlouhodobý majetek	57 424	18 947	38 477
Dlouhodobý hmotný majetek	57 424	18 947	38 477
Oběžná aktiva	4 043	44	3 999
Dlouhodobé pohledávky	3 852		3 852
Krátkodobé pohledávky	191	44	147
Časové rozlišení	192		192

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 14 Počáteční rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. - Pasiva

Pasiva	Stav v běžném účetním období
Pasiva celkem	42 668
Vlastní kapitál	10 261
Základní kapitál	200
Kapitálové fondy	6 209
Výsledek hospodaření minulých let	3 852
Cizí zdroje	32 302
Dlouhodobé závazky	32 000
Krátkodobé závazky	302
Časové rozlišení	105

Zdroj: Vlastní zpracování

Sestavení zahajovací rozvahy proběhlo na základě konečné účetní závěrky společnosti Smartpix, s.r.o., kterou nalezneme v kapitole č. 4.4 a ocenění jmění znalcem. Tato účetní závěrka byla sestavena k datu 31. 10. 2015. Znalec ocenil odštěpované jmění ve výši 10.261.000 Kč. Z tohoto důvodu je v rozvaze zaúčtováno také přecenění aktiv a závazku. Toto přecenění bylo zaúčtováno souhrnným způsobem tj. rozdíl mezi oceněním odštěpované části jmění a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy byl vykázán jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Z důvodu přecenění aktiv při přeměně vznikla odložená daň ve výši 3.852.000 Kč, která se nám v rozvaze promítá na aktivní straně v položce dlouhodobé

pohledávky účet číslo 378 a na pasivní straně ve výsledku hospodaření minulých let účet číslo 431. Celková suma aktiv, která se rovná celkové sumě pasiv, je 42.668.000Kč.

Rozvaha byla sestavena následujícím způsobem: Byly převzaty položky aktiv a závazků, které se vztahují k odštěpované části jmění, v částce v jaké byla vymezena v projektu přeměny, který vycházel z konečné účetní závěrky rozdělované společnosti k 31. 10. 2015. Bylo zaúčtováno přecenění aktiv, závazků a vznik odložené daně. Toto přecenění bylo spočítáno souhrnným způsobem, kterým byl vyjádřen oceňovací rozdíl a na základě kterého byla vykázána daň.

Rozdělovaná společnost rozhodla o ponechání přechodných aktiv a pasiv a opravných položek k jednotlivým druhům majetku ve výši, respektující účetní metody a přístupy uplatňované rozdělovanou společností. Tato skutečnost byla zohledněna při sestavování účetní závěrky rozdělované společnosti i počáteční rozvahy společnosti nástupnické. Části majetku, ke kterému se výše uvedené položky vztahují, dále práva a závazky z těchto položek, přechází na nástupnickou společnost.

Rozdíl mezi oceněním dle konečné účetní závěrky rozdělované společnosti a ocenění jmění znalcem tvoří částka -8.840.000 Kč. Tento účetní rozdíl byl s mínusem zaúčtován na stranu má dáti na účet číslo 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku a na stranu dal na účet číslo 701 – počáteční účet rozvažný. Složky vlastního kapitálu společnosti Nerudova Pardubice, s. r.o.:

Základní kapitál	200 000 Kč
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	6 209 000 Kč
Jiný výsledek hospodaření minulých let	3 852 000 Kč
Celkem vlastní kapitál – jmění	10 261 000 Kč

4.7. Počáteční rozvaha Smartpix, s.r.o. 1. 11. 2015

Následující rozvaha byla sestavena z údajů účetní závěrky 31. 12. 2016, kterou nalezneme v kapitole č. 4.4. V rozvaze této účetní závěrky odpovídal sloupec minulé období počáteční rozvaze odštěpované společnosti ze dne 1. 11. 2015. Účetní rozvaha rozdělované společnosti byla sestavena k rozhodnému dni, po odštěpení části jmění do nástupnické společnosti. Oproti konečné rozvaze sestavené ke dni 31. 10. 2015 je tedy ponížena o částku jmění, oceňovacích rozdílů, pohledávek a závazků, které přešli na následnickou

společnost a zobrazují se v její počáteční rozvaze. Společnost postupovala při vedení účetnictví a sestavování počáteční rozvahy v souladu se zákonem č. 561/1991, o účetnictví v platném znění. Celková suma aktiv, které se rovnají pasivům, je v počáteční rozvaze rozdělované společnosti 172.835.000 Kč.

Tab. 15 Počáteční rozvaha Smartpix, s. r. o. - Aktiva

Aktiva	Běžné období
Aktiva celkem	172 835
Dlouhodobý majetek	67 555
Dlouhodobý hmotný majetek	67 555
Oběžná aktiva	105 086
Zásoby	3 063
Krátkodobé pohledávky	101 908
Krátkodobý finanční majetek	115
Časové rozlišení	194

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 16 Počáteční rozvaha Smartpix, s. r. o. - Pasiva

Pasiva	Stav v běžném účetním období
Pasiva celkem	172 835
Vlastní kapitál	62 739
Základní kapitál	200
Kapitálové fondy	84 751
Rezervní fondy, ostatní fondy ze zisku	20
Výsledek hospodaření minulých let	-22 232
Cizí zdroje	109 448
Dlouhodobé závazky	109 151
Krátkodobé závazky	297
Časové rozlišení	648

Zdroj: Vlastní zpracování

4.8. Konečné závěrky k 31. 12. 2016

V této části se budeme věnovat účetním závěrkám za období 1. 11. 2015 – 31. 12. 2016. Rozvahovým dnem pro obě společnosti byl datum 31. 12. 2016. Obě účetní jednotky využili možnosti prodloužení účetního období. Jejich účetní závěrka je tedy sestavována za 14 kalendářních měsíců. Obě společnosti postupovali při sestavování účetní závěrky a vedení účetnictví v souladu se zákonem č. 563/91 sb., o účetnictví v platném znění a Českými účetními standarty.

Smartpix, s.r.o.

V níže uvedených tabulkách č. nalezneme celková aktiva a pasiva společnosti. Rozvaha společnosti je sestavena v tisících Kč. Minulé účetní období představuje údaje ze zahajovací rozvahy ke dni 1. 11. 2015. V tomto účetním období došlo ke změně vlastníka podílu na společnosti, ze společnosti E. T. Immobiliers AG na společnost Skokani Investment SE. Ke změně vlastníka došlo dne 12. 9. 2016, kdy byla tato skutečnost zaznamenána v obchodním rejstříku. Podíl však zůstal nezměněn ve výši 200.000 Kč. Jednatel společnosti, který schválil celou účetní závěrku včetně komentáře, je před změnou i po změně Ing. Jiří Vejnar. Po úpravě záporného výsledku hospodaření neodvádí společnost žádnou daň a k roku 2016 a podává přiznání se ztrátou.

Tab. 17 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Aktiva

Aktiva	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem	133 314		133 314	172 835
Dlouhodobý majetek	3 248		3 248	67 555
Dlouhodobý hmotný majetek				67 555
Dlouhodobý finanční majetek	3 248		3 248	
Oběžná aktiva	129 817		129 817	105 086
Zásoby	401		401	3 063
Krátkodobé pohledávky	244		244	101 908
Krátkodobý finanční majetek	129 172		129 172	115
Časové rozlišení	249		249	194

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 18 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Pasiva

Pasiva	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
Pasiva celkem	133 314	172 835
Vlastní kapitál	-2 417	62 739
Základní kapitál	200	200
Kapitálové fondy	62 751	84 751
Rezervní fondy, ostatní fondy ze zisku	20	20
Výsledek hospodaření minulých let	-22 232	-22 232
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	-43 156	
Cizí zdroje	133 006	109 448
Dlouhodobé závazky	3 050	109 151
Krátkodobé závazky	129 956	297
Časové rozlišení	2 725	648

Zdroj: Vlastní zpracování

Dle rozvahy vidíme, že v roce 2016 byl prodán nebo vyražen hmotný majetek ve výši 67.555.000 Kč a pořízen dlouhodobý finanční majetek v celkové částce 3.248.000 Kč. Zásoby se oproti roku 2015 výrazně změnily o částku 2.662.000 Kč. Společnost stále eviduje rezervní fond, který oproti roku 2015 zůstal nezměněn. Kapitálový fond, který byl nejprve změněn odštěpením, tak v roce 2016 klesl ještě o další sumu. Jeho celková výše k 31. 12. 2016 činí 62.751.000 Kč. I v roce 2016 dosáhla společnost výsledku hospodaření za rok 2016 v záporné výši 43.156.000 Kč. Společnost však v roce 2016 splatila většinu svých dlouhodobých závazků, oproti roku 2015 snížila tuto částku téměř třicet šest krát. Naopak krátkodobé závazky se zvýšily o 2.077.000 Kč. Celková suma aktiva = pasiva je 133.314 Kč.

Příloha účetní závěrky Smartpix, s.r.o.

V tomto výkladu nalezneme informace o účetní jednotce, účetních zásadách a metodách, odpisové plány, uplatněný přepočtu cizích měn, celkovou výši pohledávek a závazků, informace o leasingu a další. v Účetních zásadách a metodách nalezneme například způsoby ocenění zásob, hmotného a nehmotného majetku a cenných papírů s majetkovou účastí. Společnost oceňuje majetek a závazky v cizí měně na základě měsíčního kurzu stanoveného ČNB. Ve společnosti není v tomto období evidován žádný majetek pořízený formou finančního pronájmu s následnou koupí. Společnost neeviduje žádný cizí majetek, úvěr, půjčku či majetek, který by byl zatížen zástavním právem nebo věcným břemenem. Celková suma pohledávek společnosti za toto účetní období je 244.000 Kč a závazků 133.006.000 Kč.

Nerudova Pardubice, s.r.o.

V tabulkách, které se nacházejí pod tímto textem, uvidíme celková aktiva a pasiva společnosti. V minulém účetním období jsou uvedeny informace, které jsou převzaty ze zahajovací rozvahy této společnosti. Nelze tuto skutečnost nazvat jako minulé období, jelikož první zdaňovací období společnosti je právě období 1. 11. 2015 – 31. 12. 2016, tedy období 14 měsíců. Rozvaha společnosti je sestavena v tisících Kč. V tomto účetním období došlo ke změně vlastníka podílu na společnosti, ze společnosti E. T. Immobiliers AG na fyzickou osobu Petru Novákovou. Ke změně vlastníka došlo dne 12. 9. 2016. K tomuto datu byla změna zapsána do obchodního rejstříku. Podíl a tedy i základní kapitál zůstal nezměněn ve výši 200.000 Kč. Jednatel společnosti je Ing. Jiří Vejnar. Výsledkem hospodaření minulých let se rozumí částka, která byla odštěpena ke dni 1. 11. 2015.

Tab. 19 Konečná rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Aktiva

Aktiva	Běžné účetní období			Zahajovací období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem	44 403	-1 435	42 968	42 668
Dlouhodobý majetek	38 901	-1 435	37 466	38 477
Dlouhodobý hmotný majetek	38 901	-1435	37 466	38 477
Oběžná aktiva	5 355		5 355	3 999
Dlouhodobé pohledávky	3 851		3 851	3 852
Krátkodobé pohledávky	468		468	147
Krátkodobý finanční majetek	1 036		1 036	
Časové rozlišení	147		147	192

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 20 Konečná rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Pasiva

Pasiva	Stav v běžném účetním období	Zahajovací období
Pasiva celkem	42 968	42 668
Vlastní kapitál	10 623	10 261
Základní kapitál	200	200
Kapitálové fondy	6 209	6 209
Výsledek hospodaření minulých let	3 851	3 852
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	363	
Cizí zdroje	32 326	32 302
Dlouhodobé závazky	32 000	32 000
Krátkodobé závazky	326	302
Časové rozlišení	19	105

Zdroj: Vlastní zpracování

Z rozvahy plyne, že společnost Nerudova Pardubice, s. r. o. v roce 2016 nakoupila dlouhodobý majetek v částce 424.000 Kč. Zároveň společnost získala nebo nakoupila krátkodobý finanční majetek v celkové sumě 1.036.000 Kč. Společnosti se v roce 2016 zvýšili krátkodobé pohledávky. Jejich celková výše činí 468.000 Kč. Společnost nijak nezměnila základní kapitál nebo kapitálový fond. Nezměněny zůstaly dlouhodobé závazky. Krátkodobé závazky společnosti vzrostly pouze o 24.000 Kč. Společnost v roce 2016 dosáhla výsledku hospodaření ve výši 363.000 Kč. Celková hodnota pasiv rovnajícím se aktivům tvoří částka 42.968.000 Kč.

Příloha účetní závěrky Nerudova Pardubice, s.r.o.

I v tomto výkladu nalezneme veškeré informace týkající se účt Zdroj: Vlastní zásad a metod, odpisových plánů, uplatněných přepočtů cizích měn, celkovou výši pohledávek a závazků a další. Účetní zásady a metody popisují způsoby ocenění zásob, hmotného a nehmotného majetku a cenných papírů s majetkovou účastí. Pokud má společnost majetek a závazky v cizí měně, tyto položky jsou oceňovány na základě §24 odst. 2 zákona o účetnictví měsíčního kurzu stanoveného ČNB. Ve společnosti není v tomto období evidován žádný majetek pořízený leasingem. Žádný cizí majetek, úvěr, půjčka či majetek, který by byl zatížen zástavním právem nebo věcným břemenem. Není ve společnosti k datu 31. 12. 2016 evidován. Celková suma pohledávek společnosti za toto účetní období je 4.319.000 Kč a závazků 32.326.000 Kč.

4.9. Shrnutí

Cílem praktické části bylo ukázat a přiblížit průběh rozdělení obchodní společnosti odštěpením. Praktická část byla aplikována na rozdělované společnosti Smartpix, s. r. o., která odštěpovala část svého jmění na společnost nástupnickou s obchodním názvem Nerudova Pardubice, s. r. o. Rozdělení probíhalo na základě projektu přeměny, který stanovil všechny podstatné informace pro rozštěpení včetně rozhodného dne s datem 1. 11. 2015. V tomto případě se jednalo o variantu, kdy muselo být nejdříve vzato zpět již přiznání za rok 2015, sestavené k 31. 12. 2015, jelikož rozhodnuto o přeměně bylo až 29. 4. 2016. Tato varianta má dle mého názoru své výhody i nevýhody. Nevýhodou, jak již bylo řečeno, muselo být zpětvzetí daňového přiznání právnických osob a zároveň muselo být vystavené nové ke dni předcházejícímu rozhodný den. Výhodou je však zároveň možnost využití prodloužení následujícího účetního období na 14 měsíců. Na začátku praktické části nalezneme detailní informace o rozdělované a nástupnické společnosti. Poté jsem vytvořila časovou osu z veřejně

dostupných materiálů. Tato časová osa nám ukazuje průběh odštěpení, který je dále detailněji popsán stejně jako projekt rozštěpení. Dále probíhalo řešení ocenění majetku znalcem jmenovaného soudem. Celkové odštěpované jmění ocenil na částku 10.261.000 Kč, přecházející z rozdělované společnosti na nástupnickou. Při této problematice jsem se snažila přiblížit, jakými postupy znalec postupoval a uvést jednotlivé konečné částky ocenění všeho majetku, ke kterému se ocenění vztahovalo. Následuje nejvíce důležitý dokument konečná účetní závěrka rozdělované společnosti Smartpix, s. r. o. Tato závěrka je důležitým dokument právě pro odštěpení jmění rozdělované společnosti. Dále se zabývám počáteční rozvahou nástupnické společnosti, ke které byla sestavena i zjednodušená rozvaha společnosti rozdělované. V posledním bloku praktické části jsou řešeny závěrky rozdělované i nástupnické společnosti za rok 2016, které byly sestaveny za 14 měsíců. Ke každé závěrce v praktické části je řešen i komentář případně příloha. Závěrky za rok 2016 byly řešeny právě proto, že byly ovlivněny rozdělením společnosti. Celá praktická část představuje celek, který zobrazuje postup při rozdělení společnosti odštěpením.

5. Závěr

Bakalářská práce shrnula problematiku rozdělení obchodních společností a družstev. Pro lepší pochopení jsem si vybrala praktický příklad na rozdělení společnosti odštěpením. Rozdělovaná společnost byla obchodní společnost Smartpix, s. r. o. Nástupnickou společností se stala společnost Nerudova Pardubice, s. r. o.

V druhé kapitole popisuji základní rozdělení přeměn. Snažila jsem se stručně, ale jasně popsat jaké druhy přeměn existují a jaké kombinace těchto přeměn jsou možné. Dalším bodem druhé kapitoly je projekt přeměny. Tento projekt je velmi důležitým dokumentem pro přeměny. Z tohoto důvodu jsem se ho snažila popsat co nejpodrobněji. Následuje popis rozhodného dne, který je závislý na projektech přeměny. Dále popisuji účetní souvislosti přeměny rozdělovaných společností. První podkapitolou v tomto okruhu je účetní závěrka a konečná účetní závěrka. Především účetní závěrka je velice podstatným dokumentem pro celou přeměnu obchodních společností a družstev. Z této účetní závěrky vychází ocenění jmění, které je zároveň dalším rozebíraným tématem. Řeším zde například okamžik ocenění, důsledky ocenění jmění znalcem, nejdůležitější metody ocenění, mezi které patří nákladová, výnosová a porovnávací metoda. Ocenění jmění probíhá znalcem, kterého stanovil příslušný soud. Jako následujícím problémem je povinnost auditu, která vychází především ze zákona o účetnictví a zahajovací rozvaha, která vychází z konečné účetní závěrky rozdělované společnosti.

Ve třetí kapitole je rozebíráno daňové hledisko přeměn obchodních společností a družstev. Jako první se zabývám odloženou daní, která vzniká z důvodu rozdílu ocenění majetku. Tato problematika pro mě byla velmi těžká a špatně se mi zpracovávala. Daň z příjmu právnických osob je dalším bodem mé bakalářské práce. Tato daň je přiznávána klasicky vždy ke dni účetní závěrky s 19 % sazbou. K tomuto tématu patří i řešený problém daňové ztráty a zálohy na dani z příjmu právnických osob. Pokud je rozdělovaná společnost povinna platit daň z přidané hodnoty nebo daň silniční je povinna platit tuto daň i společnost nástupnická. Daň z nabytí nemovitých věcí nemusí být vypočítána a placena, jedná-li se o nabytí přeměnou. Dále se zabývám tématem odepisování majetku. Z této problematiky vyplývá, že pokud na nástupnickou společnost přejde odepisovaný majetek, musí tato společnost pokračovat v odpisování stanoveném rozdělovanou společností.

Ve čtvrté kapitole se snažím přiblížit výše popsané téma na praktickém příkladu výše uvedených společností. Tyto společnosti tvořily přeměnu na základě projektu, který byl vytvořen 29. 4. 2016. Rozhodný den stanovili na 1. 11. 2015. K tomuto datu bylo také oceněno jmění soudním znalcem ve výši 10.261.000 Kč a sestavena zahajovací rozvaha nástupnické společnosti. Konečná rozvaha tedy byla vytvořena ke dni předcházejícímu den rozhodný tj. 31. 10. 2015. K datu předcházejícímu den rozhodný bylo podáno i přiznání k dani z příjmu právnických osob. Z tohoto důvodu bylo následující účetní období 14 měsíců u nástupnické i rozdělované společnosti. Závěrky za toto období byly sestavovány k datu 31. 12. 2016 a jsou podrobně popsány na konci teoretické části. Tuto možnost umožňuje zákon č. 563/91 sb., o účetnictví v platném znění.

Veškeré informace, které jsem použila ve své bakalářské práci, byly čerpány z načtené literatury, internetových článků a zákonů. Data pro praktickou část byla získána z veřejně dostupných zdrojů sbírky listin a obchodního rejstříku. Tyto dokumenty jsou přístupné na portálu www.justice.cz. Celkově mě vypracování této práce bavilo, především praktická část. Vzhledem k tomu, že bych se v budoucnosti chtěla zabývat auditingem a daňovým poradenstvím, byla pro mě tato bakalářská práce velkým přínosem pro další studium.

Seznam použité literatury

- **Tištěné knihy**

DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-803-1.

DVOŘÁK, Tomáš, 2013. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 486 s. ISBN 978-80-7357-970-8

DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-803-1.

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. Knihovnicka.cz. ISBN 978-80-7399-144-9.

JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2014. 96 s. ISBN 978-80-247-4834-4.

KINDL, Milan a Aleš ROZEHNAL. *Nový občanský zákoník: problémy a úskalí*. [1. vyd.]. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-516-6.

SALACHOVÁ, Bohumila a Bohumil VÍTEK. *Podnikání a jeho přeměny*. Ostrava: Key Publishing, 2013. Monografie. ISBN 978-80-7418-185-6.

SALACHOVÁ, Bohumila. *Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty)*. Ostrava: Key Publishing, 2014. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-74-18-204.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví přeměn obchodních korporací*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-508-1.

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 248 s. ISBN 978-80-7478-699-0.

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-971-7.

SKÁLOVÁ, Jana a Pěva POKORNÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. ISBN 978-80-7357-485-7.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3. vyd. Praha: Grada, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4018-8.

- **České účetní standardy pro podnikatele**

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v platném znění

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

Zákon č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 561/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

- **www stránky**

Document Moved. *Document Moved* [online]. Dostupné z: <http://www.justice.cz>

Czech Republic: Business Environment. *Accounting and accounting rules in the Czech Republic* [online]. Dostupné z: <https://www.nordeatrade.com/en/explore-new-market/czech-republic/accounting>

Česká národní banka - Česká národní banka. [online]. Dostupné z: <http://www.cnb.cz/cs/index.html>

PĚSNA, Lukáš, 2010. *Novela zákona o přeměnách obchodních společností a družstev účinná od 1. ledna 2012* [online]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d37544v47440-novela-zakona-o-premenach-obchodnich-spolecnosti-a-druzstev/?search_query=

Point of single contact. BusinessInfo.cz/en. *Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/en/psc.html>

Seznam zkratk

AG	Aktiengesellschaft – akciová společnost
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
FO	Fyzická osoba
PO	Právnická osoba
OR	Obchodní rejstřík
SE	Evropská společnost
S. R. O.	Společnost s ručeným omezením
ZDP	Zákon o dani z příjmů v platném znění

Seznam tabulek

Tab. 1 Možnosti fúzí zúčastněných společností	10
Tab. 2 Možnosti podání DPPO	29
Tab. 3 Údaje pro výpočet upravené ceny pozemku	40
Tab. 4 Údaje pro výpočet celkové ceny za pozemky	40
Tab. 5 Charakteristika skupin pro nemovité věci	41
Tab. 6 Ocenění staveb nákladovou a výnosovou metodou	41
Tab. 7 Údaje pro výpočet celkové hodnoty budov	42
Tab. 8 Výpočet pro celkovou hodnotu budov a pozemků	42
Tab. 9 Celková výše ocenění jednotlivých druhů majetku	43
Tab. 10 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 10. 2015 - Aktiva	44
Tab. 11 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 10. 2015 - Pasiva	45
Tab. 12 Výkaz zisků a ztrát Smartpix, s. r. o. k 31. 10. 2015	45
Tab. 13 Počáteční rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. - Aktiva	49
Tab. 14 Počáteční rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. - Pasiva	49
Tab. 15 Počáteční rozvaha Smartpix, s. r. o. - Aktiva	51
Tab. 16 Počáteční rozvaha Smartpix, s. r. o. - Pasiva	51
Tab. 17 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Aktiva	52
Tab. 18 Konečná rozvaha Smartpix, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Pasiva	53
Tab. 19 Konečná rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Aktiva	54
Tab. 20 Konečná rozvaha Nerudova Pardubice, s. r. o. k 31. 12. 2016 - Pasiva	54

Seznam obrázků

Obr. 1 Možnosti přeměn společností.....	7
Obr. 2 Převod jmění na společníka	9
Obr. 3 Fúze sloučením	9
Obr. 4 Fúze splynutím	10
Obr. 5 Možnosti rozdělení společností.....	11
Obr. 6 Rozdělení se vznikem nových společností.....	12
Obr. 7 Rozdělení sloučením	12
Obr. 8 Kombinace rozštěpení.....	13
Obr. 9 Odštěpení se vznikem nových společností.....	14
Obr. 10 Odštěpení sloučením	14
Obr. 11 Kombinace odštěpení	14
Obr. 12 Časový průběh odštěpení	36

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst 3);

- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2018


.....
Eva Havelková